

RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG

- | | | |
|---|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • CSR-Leitlinien der EU-Kommission • DRÄS 8 • IDW RH HFA 1.004 • WPK-Praxishinweis | <ul style="list-style-type: none"> • Betriebsrentenstärkungsgesetz • IAS 16, IFRIC 23 • IDW RS HFA 24, IDW RS HFA 50 • DRSC E-AH 4 | <ul style="list-style-type: none"> • IDW PS 400er-Reihe • IDW PS 983 • IDW PH 9.960.1 |
|---|--|--|



Editorial

Sehr geehrte Damen und Herren,

diese Ausgabe des Newsletters RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG geht eingangs mit dem Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandard 8 und mit den Leitlinien der EU-Kommission auf die praktische Anwendung der CSR-Richtlinie ein. Sodann werden fachliche Positionierungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) zur nationalen Rechnungslegung dargestellt. Der Hauptfachausschuss des IDW (HFA) hat u.a. einen Rechnungslegungs- sowie einen Prüfungshinweis zur Erstellung resp. Prüfung von Pro-Forma-Finanzinformationen veröffentlicht.

Der Newsletter stellt überdies ausgewählte praxisrelevante Themen aus der Sitzungsberichterstattung des HFA dar, in dieser Ausgabe zu den handelsbilanziellen Folgen der bilanzsteuerrechtlich geänderten Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter und zur Poolabschreibung. Außerdem wird der Inhalt eines Praxishinweises der WPK zur Offenlegung thematisiert

Der Newsletter informiert Sie außerdem über wichtige Entwicklungen in der internationalen Rechnungslegung. So werden u.a. die wesentlichen Inhalte des IFRIC 23 (zu Unsicherheiten bei der Ertragssteuerbilanzierung) sowie vorgeschlagene Änderungen an IAS 16 (zu Einnahmen vor der beabsichtigten Nutzung von Sachanlagen) erörtert. Außerdem werden die wichtigsten Inhalte des IDW RS HFA 24 (zu Angabepflichten des IFRS 7 zu Finanzinstrumenten) sowie des DRSC E-AH 4 (zur anteilsbasierten Vergütung nach IFRS 2) dargestellt.

Ein besonders wichtiger Aspekt dieses Newsletters besteht in einem Beitrag zu den Beispielen des IDW zur Formulierung des neuen Bestätigungsvermerks.

Wir wünschen Ihnen viel Spaß mit der Lektüre und verbleiben mit freundlichen Grüßen.

Ihre BDO

ÜBER BDO

BDO zählt mit über 1.900 Mitarbeitern an 26 Standorten zu den führenden Gesellschaften für Wirtschaftsprüfung und prüfungsnahen Dienstleistungen, Steuerberatung und wirtschaftsrechtliche Beratung sowie Advisory Services in Deutschland.

HERAUSGEBER

BDO AG
 Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
 Georg-Glock-Straße 8
 40474 Düsseldorf
 Telefon: +49 211 1371-200
 wpnews@bdo.de

Accounting Advisory Group (AAG)

© 2017 BDO AG
 Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Hinweis an den Leser

Die aktuelle Information „Rechnungslegung & Prüfung“ sowie zahlreiche weitere BDO Publikationen stehen für Sie auch im Internet bereit unter www.bdo.de.

Die Autoren haben diese Informationen mit größter Sorgfalt zusammengestellt. Wir bitten aber um Verständnis dafür, dass die BDO für gleichwohl enthaltene etwaige Informationsfehler keine Haftung übernimmt. Bitte beachten Sie, dass es sich bei der aktuellen Information nur um allgemeine Hinweise handeln kann, die die Prüfung und erforderliche individuelle Beratung eines konkret zu beurteilenden Sachverhalts nicht zu ersetzen vermögen.

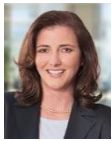
Für Rückfragen und Ihre persönliche Beratung stehen wir Ihnen jederzeit gerne zu Verfügung.

INHALTSVERZEICHNIS

Handelsrechtliche Rechnungslegung	3
CSR-Leitlinien der EU-Kommission veröffentlicht	3
Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 8 (DRÄS 8) veröffentlicht	3
Richtlinie zur Änderung der Aktionärsrechterichtlinie im Amtsblatt der EU veröffentlicht	8
Rechnungslegungshinweis IDW RH HFA 1.004 zur Erstellung von Pro-Forma- Finanzinformationen verabschiedet	10
HFA: Auswirkungen des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken auf die Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter sowie die Poolabschreibung von Sammelposten in der Handelsbilanz	13
Berücksichtigung von Leiharbeitnehmern bei der Ermittlung der Anzahl der Arbeitnehmer - Auswirkungen des § 14 AÜG auf die Erklärung zur Unternehmensführung und auf die Größenklassifikation nach § 267 HGB	14
WPK-Praxishinweis zur Offenlegung nach BilRUG veröffentlicht	16
Internationale Rechnungslegung	17
Betriebsrentenstärkungsgesetz im Bundesgesetzblatt veröffentlicht	17
IASB veröffentlicht vorgeschlagene Änderungen an IAS 16 in Bezug auf Einnahmen vor der beabsichtigten Nutzung	17
IFRIC 23 zur Berücksichtigung von Unsicherheiten bei der Ertragssteuerbilanzierung veröffentlicht	18
Änderung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zu den Angabepflichten des IFRS 7 zu Finanzinstrumenten (IDW RS HFA 24)	20
IDW RS HFA 50: Modul IAS 19 - M2 verabschiedet	24
Entwurf eines DRSC Anwendungshinweises zu IFRS 2 - Anteilsbasierte Vergütung (DRSC E- AH 4)	24
Prüfung	26
IDW veröffentlicht geänderte Formulierungsbeispiele für den neuen Bestätigungsvermerk	26
IDW PS 983 zur Prüfung des Internen Revisionssystems verabschiedet	27
Überarbeiteter Prüfungshinweis zur Prüfung von Pro-Forma-Finanzinformationen	28

HANDELSRECHTLICHE RECHNUNGSLEGUNG

CSR-Leitlinien der EU-Kommission veröffentlicht



WP Yvonne Meyer
yvonne.meyer@bdo.de

Am 5. Juli 2017 veröffentlichte die EU-Kommission unverbindliche „Leitlinien für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen“ im Amtsblatt der Europäischen Union.¹ Die CSR-Leitlinien geben Empfehlungen zur Darstellung der verpflichtenden Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen nach der CSR-Richtlinie 2014/95/EU. Die CSR-Richtlinie wurde in §§ 289b bis 289e und den §§ 315b und 315c HGB i.d.F. des CSR-RUG umgesetzt.

Im ersten Abschnitt der CSR-Leitlinien werden die grundlegenden Prinzipien der CSR-Berichterstattung erläutert. Einerseits ist es das Ziel, die Auswirkungen der Tätigkeit eines Unternehmens auf die Gesellschaft bekanntzumachen. Dies erfordert eine Ausrichtung der Berichterstattung an der spezifischen Unternehmenssituation und der jeweiligen Branche. Andererseits soll eine Harmonisierung des Aussagegehaltes zwischen Unternehmen gewährleistet werden. In den CSR-Leitlinien wird auch die Bedeutung der Verknüpfung und Wechselwirkung von Informationen (Vernetzung) – sowohl zwischen einzelnen Aspekten nichtfinanzieller Informationen als auch zwischen finanziellen und nichtfinanziellen Informationen – betont.

Ein zentraler Abschnitt der CSR-Leitlinien betrifft die folgenden „Wichtigsten Grundsätze“ der Berichterstattung:

1. Offenlegung wesentlicher Informationen
2. Den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend, ausgewogen und verständlich
3. Umfassend aber prägnant
4. Strategisch und zukunftsorientiert
5. Ausrichtung auf die Interessenträger
6. Konsistent und kohärent

Die Erläuterung der sechs angeführten Berichtsgrundsätze beinhaltet auch Anwendungshinweise in Form von zahlreichen Beispielen. Im Vergleich mit DRS 20 „Konzernlagebericht“ ist hervorzuheben, dass die Grundsätze über die reine Darstellung von Angaben hinausgehende Handlungsempfehlungen beinhalten. Beispielsweise wird beim

Grundsatz zur Wesentlichkeit (Nr. 1) die regelmäßige Überprüfung empfohlen, ob die Berichterstattung an sich ändernde Rahmenbedingungen anzupassen ist. Dies kann z. B. im Fall eines besonders dynamischen und innovativen Unternehmens in kurzen Abständen erforderlich sein. Weitere Handlungsempfehlungen sind beim Berichtsgrundsatz Nr. 2 in Bezug auf „Den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend“ hervorzuheben. Für die Sicherstellung von zutreffenden und nachvollziehbaren Angaben wird u.a. ein wirksames internes Kontroll- und Berichtswesen empfohlen sowie eine unabhängige externe Prüfung. Zu Veröffentlichungspflichten im Zusammenhang mit einer freiwilligen Prüfung sind künftig § 289b Abs. 4 HGB und § 315b Abs. 4 HGB in der ab dem 1. Januar 2019 geltenden Fassung zu beachten.

Der zweite zentrale Abschnitt der CSR-Leitlinien betrifft die inhaltliche Ausgestaltung der nichtfinanziellen Berichterstattung. In der CSR-Richtlinie werden fünf Aspekte aufgezählt (Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte, Bekämpfung von Korruption und Bestechung), zu denen bestimmte Informationen bereitzustellen sind. Die verpflichtenden Angaben entsprechen dem Inhalt nach § 289c Abs. 2 HGB und stellen einen Mindestkatalog dar. In den CSR-Leitlinien werden die Anforderungen an die Angaben zu diesen Aspekten ausführlich erläutert. Teilweise wird auf Regelungen in einzelnen Rahmenwerken verwiesen. Die Erläuterungen umfassen zahlreiche Beispiele.

Fazit: Für deutsche Unternehmen kann eine Orientierung an den CSR-Leitlinien der EU-Kommission im Sinne einer Best Practice-Empfehlung hilfreich sein. Die CSR-Leitlinien sind nicht als Ersatz eines nationalen, europäischen oder internationalen Rahmenwerks gedacht. Für eine nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung nach §§ 289b bis 289e HGB und den §§ 315b und 315c HGB ist zudem die Beachtung der künftigen Regelungen des DRS 20 „Konzernlagebericht“ unabdingbar. Das DRSC hat hierzu im September DRÄS 8 Änderungen des DRS 20 „Konzernlagebericht“ veröffentlicht. Hierzu wird auf den Beitrag von Henckel in dieser Ausgabe des Newsletters RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG verwiesen.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

¹ ABl. EU 2017, C 215/01.

Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 8 (DRÄS 8) veröffentlicht



WP StB Dr. Niels Henckel
niels.henckel@bdo.de

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) hat am 22. September 2017 den Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 8 (DRÄS 8) verabschiedet. DRÄS 8 passt DRS 20 ‚Konzernlagebericht‘ punktuell an die geänderte Gesetzeslage an. Anlass dazu ergab sich infolge des am 19. April 2017 in Kraft getretenen Gesetzes zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten (CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz). Hierzu wird auf die Beiträge von Meyer im Sondernewsletter „CSR-RICHTLINIE-UMSETZUNGSGESETZ“, der die Inhalte des Gesetzes im Detail darstellt, sowie in der Ausgabe 2/2017, S. 3, des Newsletters RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG verwiesen.²

Der durch DRÄS 8 geänderte DRS 20 soll letztlich die aktuelle Gesetzeslage zur Konzernlageberichterstattung konkretisieren. DRÄS 8 sieht folgende wesentliche Änderungen des DRS 20 vor:³

- ▶ Ergänzung des Abschnitts „Konzernerklärung zur Unternehmensführung“ um Textziffern zu den Angaben zum Diversitätskonzept

Bestimmte Mutterunternehmen sind verpflichtet, in ihrer Konzernklärung zur Unternehmensführung (§§ 315d i.V.m. § 289f HGB) Angaben zum Diversitätskonzept betreffend das Vertretungsorgan und den Aufsichtsrat vorzunehmen. Gem. DRS 20.K231d i.d.F. DRÄS 8 trifft diese Verpflichtung Mutterunternehmen i.S.d. § 315d HGB i.V.m. § 289f Abs. 1 und Abs. 3 HGB, also vor allem börsennotierte AG, SE oder KGaA, wenn am aktuellen und am vorhergehenden Abschlussstichtag das Mutterunternehmen und die in den Konzernabschluss einzubeziehenden Tochterunternehmen zusammen nicht den Tatbestand der größenabhängigen Befreiung i.S.d. § 293 Abs. 1 HGB erfüllen.

Wenn intern Ausmaß und Zeitbezug der Ziele, gem. neuer Definition des DRS 20.11 i.d.F. E-DRÄS 8 verstanden als angestrebte Zustände in der Zukunft, des Diversitätskonzepts festgelegt werden, ist darauf gem. DRS 20.K231h i.d.F. DRÄS 8 einzugehen. Die Angabe der Art und Weise der Umsetzung des Diversitätskonzepts kann bspw. mittels Beschreibung der im Konzern eingesetzten Prozesse, die Ziele des Diversitätskonzepts zu errei-

chen, erfolgen (DRS 20.231i i.d.F. DRÄS 8). Anzugeben ist auch, wenn das Diversitätskonzept zu keinen Ergebnissen geführt hat (DRS 20.231k i.d.F. DRÄS 8).

Soweit die Konzernklärung zur Unternehmensführung bspw. bei der Angabe der Unternehmensführungspraktiken oder bei der Angabe der Zielgrößen für den Frauenanteil (DRS 20.K227 b), d) i.d.F. DRÄS 8) den gesetzlichen Anforderungen zum Diversitätskonzept genügende Angaben enthält, ist gem. DRS 20.K231j i.d.F. DRÄS 8 ein Verweis auf diese Angaben ausreichend.

Gem. § 315d Satz 2 i.V.m. § 289f Abs. 5 HGB ist in der (Konzern-)Erklärung zur Unternehmensführung das Fehlen eines Diversitätskonzepts zu erläutern. DRS 20.K231l i.d.F. DRÄS 8 präzisiert diese gesetzliche Vorgabe dahingehend, dass die Gründe für das Fehlen zu erläutern sind.

- ▶ Ergänzung des DRS 20 um einen neuen Abschnitt „Nichtfinanzielle Konzernklärung“

Personeller Geltungsbereich und Befreiung:

In den Abschnitten Geltungsbereich (DRS 20.232 bis .236 i.d.F. DRÄS 8) und Befreiung (DRS 20.237 bis .240 i.d.F. DRÄS 8) werden vor allem die Inhalte der § 315b Abs. 1 Satz 1 f., Abs. 2 Satz 1 und 3 HGB wiedergegeben. Danach fallen kapitalmarktorientierte Kapital- und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften, die groß i.S.d. § 267 Abs. 3 Satz 1 HGB sind und im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen, unter die neue Berichtspflicht. Da im PublG keine entsprechenden Änderungen vorgenommen wurden, fallen Unternehmen, die nach dem PublG einen Lagebericht erstellen müssen, nicht unter die neuen Berichtspflichten. Mit Blick auf Konzerne kommt es darauf an, ob das Mutter- und die einzubeziehenden Tochterunternehmen zusammen den Tatbestand der größenabhängigen Befreiung (§ 293 Abs. 1 HGB) erfüllen. Auch die 500-Arbeitnehmer-Grenze gilt für das Mutter- und die einzubeziehenden Tochterunternehmen zusammen (DRS 20.232 i.d.F. DRÄS 8).

DRS 20.234 i.d.F. DRÄS 8 stellt klar, dass die größenabhängigen Merkmale (jahresdurchschnittlich > 500 Arbeitnehmer; Tatbestand der größenabhängigen Befreiung gem. § 293 Abs. 1 HGB ist nicht erfüllt) abgesehen von Ausnahmefällen wie Neugründungen oder bestimmten Umwandlungen an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen erfüllt sein müssen. Davon abweichend

² Siehe ergänzend Weller/Meyer, PiR 2017, S. 125 ff., Meyer, WP Praxis 2017, S. 133 ff.

³ Änderungen, die lediglich den expliziten Inhalt des Gesetzes wiedergeben, werden in diesem Beitrag unter Verweis auf o.g. Newsletterbeiträge nicht gesondert dargestellt.

braucht die Tatbestandsvoraussetzung Kapitalmarktorientierung des Mutterunternehmens gem. DRS 20.236 i.d.F. DRÄS 8 lediglich am Abschlussstichtag und nicht zusätzlich auch am vorangegangenen Abschlussstichtag erfüllt sein. Das erhöhte Interesse der Öffentlichkeit an entsprechenden Informationen besteht nämlich bereits zu diesem Zeitpunkt.

Eine mögliche Befreiung ergibt sich aus § 292 HGB. Sie setzt gem. § 315b Abs. 2 HGB u.a. die Offenlegung der befreienden nichtfinanziellen Erklärung in deutscher oder englischer Sprache voraus. Gem. DRS 20.240 i.d.F. DRÄS 8 liegt es in der Verantwortung des zu befreienden Unternehmens, dafür Sorge zu tragen, dass eine deutsche oder englische Übersetzung der befreienden nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung seines Mutterunternehmens offengelegt wird.

Zulässige Formen der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung sowie deren Veröffentlichung: Die nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung darf entweder in einem separaten Abschnitt des (Konzern-)Lageberichts, gem. DRS 20.243 f. i.d.F. DRÄS 8 zwecks Vermeidung von redundanten Angaben zulässigerweise auch unter Verweis auf an anderer Stelle des Lageberichts⁴ enthaltene Inhalte, oder in einem gesonderten nichtfinanziellen Bericht, der nicht Teil des (Konzern-)Lageberichts ist, aufgenommen werden (§§ 289b Abs. 3 bzw. 315b Abs. 3 HGB n. F.).

Daneben soll gem. DRS 20.241 i.d.F. DRÄS 8 als dritte Alternative auch die Möglichkeit einer vollständig integrativen Berichterstattung zulässig sein, bei der die nichtfinanziellen Angaben „dezentral“ (also „versprengt“) - aufgrund des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit (DRS 20.20 ff., insbes. .25) an jeweils inhaltlich passender Stelle - innerhalb der Angaben in den bereits bisher vorhandenen Abschnitten des (Konzern-)Lageberichts vorgenommen werden, weil gesetzlich nicht explizit das Einfügen eines gesonderten Abschnitts verlangt wird. DRS 20.242 i.d.F. DRÄS 8 empfiehlt für diesen Fall, im (Konzern-)Lagebericht (naheliegender Weise in Form einer Übersicht) anzugeben, wo die Angaben zur nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung verortet sind.

Abgesehen von für das Verständnis erforderlichen Hinweisen i.S.d. § 289c Abs. 3 Nr. 6 i.V.m. § 315c HGB auf im Jahresabschluss ausgewiesene Beträge ist es nicht zulässig, einzelne Angaben der dezentralen nichtfinanziellen Erklärung im (Konzern-)Anhang vorzunehmen und aus dem (Konzern-)Lagebericht heraus lediglich darauf zu verweisen (DRS 20.244 i.d.F. DRÄS 8), weil dies

weder von den gesetzlich noch von den durch DRS 20 vorgesehenen Verweismöglichkeiten (DRS 20.21) gedeckt wäre.

Wird ein gesonderter nichtfinanzieller Bericht erstellt, darf dieser auch Bestandteil eines anderen (Konzern-)Berichts wie bspw. eines Nachhaltigkeitsberichts sein. Dies setzt voraus, dass in diesem anderen (Konzern-)Bericht darauf hingewiesen wird, dass dieser die Angaben zur nichtfinanziellen Erklärung enthält (DRS 20.253, 255 i.d.F. DRÄS 8). Wird darin nicht ein eigener Abschnitt gebildet, sondern werden die Informationen in dem anderen Bericht in „versprengter Form“ integriert, empfiehlt DRS 20.255 i.d.F. DRÄS 8 (analog zu DRS 20.242 i.d.F. DRÄS 8) in diesem anderen Bericht (naheliegender Weise in Form einer Übersicht) anzugeben, an welchen Stellen sich die erforderlichen Angaben befinden.

Wählt der Konzern die Veröffentlichung des gesonderten nichtfinanziellen Berichts auf der Website des Mutterunternehmens, ist die genaue Internetfundstelle im (Konzern-)Lagebericht anzugeben (DRS 20.250 und B59 i.d.F. E-DRÄS 8). Ein Verweis auf eine Website, von der aus noch eine weitere Suche des nichtfinanziellen Berichts erforderlich ist, erfüllt die Anforderungen nicht.

Inhalte der Berichterstattung: Gem. § 315c Abs. 1 i.V.m. § 289c Abs. 1 HGB ist in die nichtfinanzielle Berichterstattung eine kurze Beschreibung des Geschäftsmodells aufzunehmen. DRS 20.37 sah schon bisher im Rahmen der Darstellung der Grundlagen des Konzerns, die Ausgangspunkt für die Darstellung, Analyse und Beurteilung des Geschäftsverlaufs und der Lage sind, vor, soweit für das Verständnis erforderlich auf die organisatorischen Strukturen, Segmente, Standorte, Produkte und Dienstleistungen, Geschäftsprozesse, Absatzmärkte und externen Einflussfaktoren für das Geschäft einzugehen. DRS 20.37 i.d.F. DRÄS 8 ergänzt diese Aufzählung um zusätzliche Aspekte, nämlich den Geschäftszweck sowie die Beschaffungsseite des Geschäftsmodells inkl. der für die Geschäftstätigkeit notwendigen Einsatzfaktoren. Damit beziehen sich diese Änderungen nicht nur auf die Unternehmen, die zur nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung verpflichtet sind, sondern auf alle Anwender. In ersten Literaturbeiträgen wird hinterfragt, ob diese Regulierung von der gesetzlichen Regelung gedeckt ist.⁵

Ergänzend zur Beschreibung des Geschäftsmodells ist „zumindest“ auf die nichtfinanziellen Aspekte Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte sowie Be-

⁴ Verweise auf Angaben im (Konzern-)Anhang bewirken dagegen nicht, dass in der nichtfinanziellen Erklärung Angaben unterbleiben dürfen.

⁵ Vgl. Müller/Scheid, BB 2017, S. 1836.

kämpfung von Korruption und Bestechung (berichtspflichtige Aspekte) einzugehen (§ 315c Abs. 1 i.V.m. § 289c Abs. 2 HGB). Darüber hinausgehend kann im jeweiligen Einzelfall auf weitere Aspekte einzugehen sein, wenn dies erforderlich ist, um Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und Lage des Konzerns sowie die Auswirkung der Geschäftstätigkeit des Konzerns zu verstehen (DRS 20.B64 i.d.F. DRÄS 8).

Gem. DRS 20.259 i.d.F. DRÄS 8 kann jeder Aspekt einen oder mehrere Sachverhalte umfassen (bspw. der Aspekt Arbeitnehmerbelange die Sachverhalte Geschlechtergleichstellung, Arbeitsbedingungen, Gesundheitsschutz u.a.). Im Entwurf E-DRÄS 8 war vorgesehen, die erforderlichen Angaben für jeden wesentlichen Sachverhalt separat vorzunehmen, also nicht zusammengefasst auf der Ebene der Aspekte. In der endgültigen Fassung wird dies nunmehr lediglich empfohlen, ohne dass dies verpflichtend wäre (DRS 20.262 i.d.F. DRÄS 8 „kann es sinnvoll sein“).

Wesentlichkeit vorausgesetzt, bestehen folgende Angabepflichten zu den nichtfinanziellen Aspekten u.a.:

- Die Darstellung der Konzepte und deren Ergebnisse (DRS 20.265 ff. i.d.F. DRÄS 8) schließt eine Darstellung der Ziele ein, wobei auf Ausmaß und Zeitbezug der Ziele einzugehen ist, wenn diese intern festgelegt werden. Außerdem sind Inhalt und Zeitbezug der geplanten Maßnahmen sowie die Ergebnisse der verfolgten Konzepte darzustellen. Auf das Ausmaß der Zielerreichung und den Stand der Maßnahmenrealisierung ist einzugehen. DRS 20.274 i.d.F. DRÄS 8 stellt klar, dass lediglich über bestehende Konzepte zu berichten ist, bei Fehlen solcher Konzepte jedoch nicht die Einführung solcher Konzepte gefordert werden kann.
- Gem. DRS 20.269 ff. i.d.F. DRÄS 8 sind Angaben zu den Due-Diligence-Prozessen zu machen. DRS 20.11 i.d.F. DRÄS 8 versteht unter dem Begriff „Due-Diligence-Prozesse“ Verfahren zur Erkennung, Verhinderung und Abschwächung bestehender oder potenzieller negativer Auswirkungen, die mit der Geschäftstätigkeit des Konzerns verbunden sind. Auf Due-Diligence-Prozesse bzgl. der Lieferkette und der Kette der Subunternehmer ist einzugehen, sofern dies bedeutsam und verhältnismäßig ist (DRS 20.270 i.d.F. DRÄS 8). Bei der Einschätzung der Verhältnismäßigkeit können bspw. die Schwere (bspw. eines Menschenrechtsverstößes) und Eintrittswahrscheinlichkeit eines drohenden Schadens (bspw. eines Umweltschadens) oder die Kosten der Informationsbeschaffung verglichen mit dem Informationsnutzen der Adressaten abgewogen werden (DRS 20.271 i.d.F. DRÄS

8). Daneben können im Einzelfall andere Faktoren relevant sein (DRS 20.B76 i.d.F. DRÄS 8). DRS 20.272 i.d.F. DRÄS 8 empfiehlt anzugeben, bis zu welcher Tiefe der Lieferkette nichtfinanzielle Themen adressiert werden.

- Gem. § 289c Abs. 3 HGB sind wesentliche Risiken aus der eigenen Geschäftstätigkeit und aus den Geschäftsbeziehungen, Produkten und Dienstleistungen sowie ihre Handhabung anzugeben (DRS 20.277 ff. i.d.F. DRÄS 8). DRS 20.11 i.d.F. DRÄS 8 definiert den Risikobegriff als mögliche künftige Entwicklungen oder Ereignisse, die zu einer negativen Abweichung von Prognosen bzw. Zielen des Konzerns führen können. Die im Entwurf noch vorgesehene Streichung des Unternehmens- bzw. Konzernbezugs, die eine wesentliche Ausweitung des Risikobegriffs mit sich gebracht hätte, wird damit nicht umgesetzt. Die gegenüber der bisher geltenden Fassung vorgenommene Änderung dient nach DRS 20.B8 i.d.F. DRÄS 8 der sprachlichen Präzisierung, ohne materiell etwas zu ändern. Berichtspflichtig sind lediglich wesentliche Risiken, also solche, deren Eintritt sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen auf die berichtspflichtigen Aspekte haben würde. DRS 20.277 i.d.F. DRÄS 8 ergänzt, dass dies voraussetzt, dass auch der Eintritt der Risiken sehr wahrscheinlich ist. Die Berichterstattung über die wesentlichen Risiken aus den Geschäftsbeziehungen, Produkten und Dienstleistungen des Konzerns ist überdies nur dann geboten, wenn sie auch verhältnismäßig ist. Die Definition der Verhältnismäßigkeit in DRS 20.280 i.d.F. DRÄS 8 entspricht grds. der des DRS 20.171 (siehe oben), bezieht sich hier jedoch nicht nur auf den Konzern, sondern auch auf Unternehmen der Lieferkette bzw. auf Subunternehmer.

Wenn der (gesonderte) nichtfinanzielle (Konzern-)Bericht nicht zeitgleich mit den (Konzern-) Lagebericht, sondern später veröffentlicht wird, kann sich in der Zwischenzeit die Bedeutung von Risiken ändern, können Risiken entfallen oder können neue Risiken auftreten. Gem. DRS 20.282 f. i.d.F. DRÄS 8 ist die geänderte Einschätzung der Risiken darzustellen, wenn anders kein zutreffendes Bild vermittelt wird (Aktualisierungspflicht).

- Die bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren sind bereits bisher im Rahmen der Analyse der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einzubeziehen. Gem. DRS 20.284 ff. i.d.F. DRÄS 8 sind die bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren nunmehr darüber hinaus selbstständig darzustellen. Daraus folgt, dass die Leistungsindikatoren im Rahmen der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung leicht

identifizierbar und leicht auffindbar (z.B. durch die Verwendung von Tabellen) sein müssen.

Wird kein Konzept zu einem oder mehreren nichtfinanziellen Aspekten verfolgt, bedarf es der Erläuterung der Gründe (DRS 20.290 ff. i.d.F. DRÄS 8). Erstrecken sich vorhandene Konzepte auf einzelne, aber nicht alle Sachverhalte, besteht keine Erläuterungspflicht, solange zumindest zu einem Sachverhalt eines Aspekts ein Konzept vorliegt. Außerdem sind die Angaben über Risiken, die Darstellung der bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren sowie die Hinweise auf im Konzernabschluss ausgewiesene Beträge auch vorzunehmen, wenn ein Konzept fehlt, wenn sie für das Verständnis von Geschäftsverlauf, -ergebnis und Lage sowie der Auswirkungen seiner Geschäftstätigkeit auf die nichtfinanziellen Aspekte erforderlich sind.

Gem. § 289e HGB i.V.m. dürfen ausnahmsweise solche Angaben unterbleiben, die geeignet sind, dem Unternehmen einen erheblichen Nachteil zuzufügen, wenn durch das Weglassen der Angaben ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes und ausgewogenes Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Kapitalgesellschaft und der Auswirkungen ihrer Tätigkeit nicht verhindert wird. Gem. DRS 20.304 i.d.F. DRÄS 8 handelt es sich um eng begrenzte Ausnahmefälle. Es müsste ein hinreichend konkretisierbarer geschäftlicher Schaden von beachtlichem Ausmaß drohen (DRS 20.305 i.d.F. DRÄS 8). Solche unterlassenen Angaben sind zu einem späteren Zeitpunkt nachzuholen, sobald die Gründe für die Nichtaufnahme der Angaben entfallen.

Die nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung darf unter Nutzung nationaler, europäischer oder internationaler Rahmenwerke erstellt werden. In diesem Fall ist anzugeben ist, welche(s) Rahmenwerk(e) verwendet wurde(n) (DRS 20.297 i.d.F. DRÄS 8). Außerdem ist anzugeben, wenn ein Rahmenwerk nur in Teilen genutzt wurde; und zwar unter Zuordnung, welches Rahmenwerk bei welchem Teil der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung zur Anwendung kam (DRS 20.298 i.d.F. DRÄS 8). Wurde dagegen kein Rahmenwerk genutzt, ist dies zu begründen (DRS 20.301 i.d.F. DRÄS 8).

E-DRÄS 8 sowie eine Übersicht über die wesentlichen Änderungen der finalen Fassung im Vergleich zu E-DRÄS 8 stehen zum Download auf der Website des DRSC bereit. DRS 20 gilt in der durch DRÄS 8 geänderten Fassung ab dem Tag der Bekanntmachung des DRÄS 8 im Bundesanzeiger und ist bereits für nach dem 31.12.2016 beginnende Geschäftsjahre erstmals anzuwenden (DRS 20.310 i.d.F. DRÄS 8).

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Richtlinie zur Änderung der Aktionärsrechterichtlinie im Amtsblatt der EU veröffentlicht



Fatima Mzeihem
fatima.mzeihem@bdo.de



WP StB Dr. Niels Henckel
niels.henckel@bdo.de

Die „Richtlinie (EU) 2017/828 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie 2007/36/EG im Hinblick auf die Förderung der langfristigen Mitwirkung der Aktionäre“ (sog. Richtlinie zur Änderung der Aktionärsrechterichtlinie) wurde nach Billigung durch das EU-Parlament im März 2017 und Verabschiedung durch den Rat im April 2017 im Mai 2017 im Amtsblatt der EU veröffentlicht.⁶ Die Umsetzung in nationales Recht hat binnen zweier Jahre zu erfolgen und wird zu Änderungen vor allem des Aktienrechts führen.

Eine Änderung der EU-Bilanzrichtlinie ist in der Richtlinie zur Änderung der Aktionärsrechterichtlinie nicht vorgesehen. Direkte Auswirkungen hinsichtlich handelsrechtlicher Abschlüsse und Lageberichte ergeben sich daher insoweit nicht. Nachfolgende Regelungen der Richtlinie zur Änderung der Aktionärsrechterichtlinie stehen mit Vorschriften zur handelsrechtlichen Rechnungslegung allerdings in sachlichem Zusammenhang:

► Vergütungsbericht (Art. 9b)

Durch Umsetzung der Richtlinie zur Änderung der Aktionärsrechterichtlinie sollen den Aktionären börsennotierter Gesellschaften neben zahlreichen weiteren Maßnahmen u.a. spezifische Rechte hinsichtlich der Vergütung der Mitglieder von Vorstand und Aufsichtsrat übertragen werden. So soll die Hauptversammlung berechtigt werden, über die Vergütungspolitik abzustimmen (*Say on Pay*), und zwar nicht nur wie nach nationalem Recht schon bisher über die Vergütung der Aufsichtsratsmitglieder (§ 113 Abs. 1 AktG), sondern auch über die der Vorstandsmitglieder (§ 120 Abs. 4 AktG). Das Abstimmungsergebnis soll grundsätzlich verbindlich sein; allerdings dürfen die Mitgliedstaaten vorsehen, dass lediglich eine „beratende Abstimmung“ erforderlich ist. Im Einzelnen bleibt abzuwarten, wie der nationale Gesetzgeber dieses Mitgliedsstaatenwahlrecht ausüben wird. In Abhängigkeit davon könnte die neue Regelung über die bisherige Rechtslage hinausgehen.

Nach den Bestimmungen der Richtlinie zur Änderung der Aktionärsrechterichtlinie ist der Hauptversammlung ein jährlich zu erstellender Vergütungsbericht zur Abstimmung vorzulegen. Dieser soll einen umfassenden Überblick über die im Laufe des letzten Geschäftsjahrs den einzelnen Mitgliedern des Vorstands und Aufsichtsrats (Unternehmensleitung), einschließlich neu eingestellter oder ehemaliger Mitglieder, gewährte oder geschuldete Vergütung, einschließlich sämtlicher Vorteile in jeglicher Form, geben. Gegenstand des Vergütungsberichts sind die Gesamtvergütung der einzelnen Mitglieder der Unternehmensleitung, aufgeschlüsselt nach festen und variablen Bestandteilen, sowie eine Erläuterung, inwieweit dies „der angenommenen Vergütungspolitik entspricht“ (siehe oben, *Say on Pay*). Ferner ist die jährliche Veränderung der Vergütung der Unternehmensleitung und der durchschnittlichen Vergütung von (nicht leitenden) Beschäftigten der Gesellschaft, jeweils für die letzten fünf Geschäftsjahre, anzugeben. Informationen zur Anzahl der gewährten oder angebotenen Aktien und Aktienoptionen und die wichtigsten Bedingungen für die Ausübung der Rechte, einschließlich Ausübungspreis, Ausübungsdatum und etwaiger Änderungen dieser Bedingungen, sind darzulegen. Daneben sind Informationen darüber aufzunehmen, ob und wie es möglich ist, variable Vergütungsbestandteile zurückzufordern, und ob davon Gebrauch gemacht wurde. Um eine verbesserte Vergleichbarkeit und eine konsistente Darstellung des Vergütungsberichts zu schaffen, ist die EU-Kommission ermächtigt, Leitlinien einer standardisierten Darstellung zu erlassen.

Der auf der Website des jeweiligen Unternehmens zu veröffentlichende Vergütungsbericht muss dort grds. mindestens zehn Jahre lang verfügbar sein und kostenlos abgerufen werden können.

Bisher sind gem. § 285 Nr. 9 HGB vorbehaltlich § 286 Abs. 4 und 5 HGB bereits Anhangangaben zur Vergütung von Organmitgliedern von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften sowie haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften vorgesehen. Gleiches gilt ohne größenabhängige Erleichterung gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6 HGB in deren Konzernanhängen. Die Möglichkeit, aufgrund eines Beschlusses der Hauptversammlung gem. § 286 Abs. 5 HGB auf die individualisierte Angabe der Vorstandsbezüge zu verzichten, könnte zukünftig möglicherweise entfallen, da dieser in der Richtlinie zur Änderung der Aktionärsrechterichtlinie nicht vorgesehen ist.

Außerdem hat eine börsennotierte AG gem. § 289a Abs. 2 HGB im Lagebericht auch auf die

⁶ Amtsblatt der Europäischen Union vom 20.5.2017, L 132.

Grundzüge des Vergütungssystems der Gesellschaft für die in § 285 Nr. 9 HGB genannten Gesamtbezüge einzugehen. Gleiches gilt gem. § 315a Abs. 2 HGB für Mutterunternehmen in der Rechtsform einer börsennotierten AG für den Konzernlagebericht hinsichtlich der in § 314 Abs. 1 Nr. 6 HGB genannten Gesamtbezüge.

Die skizzierte Rechtslage wird durch DRS 17 konkretisiert. Daneben enthält der DCGK weitere Regelungen zur Vergütungsberichterstattung börsennotierter Gesellschaften (Ziff. 4.2.4-5). Es wird empfohlen, individualisierte Angaben zum Wert der gewährten Zuwendungen und zum Zufluss in Tabellenform im Lagebericht vorzunehmen.

Die nach der Richtlinie zur Änderung der Aktionärsrechterichtlinie vorgeschriebenen Angaben gehen über die nach aktuellem Recht mitzuteilenden Einzelheiten hinaus, bspw. mit Blick auf die Veränderung der Vergütung und das Verhältnis zu der Vergütung der Beschäftigten. Im Einzelnen sind schon die bisher geltenden Regelungen nicht vollständig miteinander abgestimmt und infolge ihrer Komplexität nicht leicht überschaubar. Bereits zwischen diesen Angaben kommt es häufig zu (im Detail nicht immer identischen) Mehrfachangaben über identische Sachverhalte.⁷ Diese Problematik könnte sich durch die Umsetzung der Richtlinie zur Änderung der Aktionärsrechterichtlinie noch verschärfen. Aus Sicht der Unternehmen wie auch der Adressaten wäre es wünschenswert, würde der nationale Gesetzgeber die Gelegenheit nutzen, die Regelungen einander anzugleichen und möglicherweise auch zu vereinfachen.

Wenn die Richtlinie zur Änderung der Aktionärsrechterichtlinie in nationales Recht umgesetzt ist, ist zu erwarten, dass auch das DRSC die Überarbeitung des DRS 17 wieder aufnehmen wird. Diese war im Zuge der Überarbeitung des Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK) im Jahr 2013 aufgenommen, später aber mit Verweis auf die Überarbeitung der Aktionärsrechterichtlinie unterbrochen worden.

- ▶ Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen oder Personen (Art. 9c)

Durch Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen und Personen kann Gesellschaften und ihren Aktionären Schaden zugefügt werden, indem sich nahestehende Unternehmen oder Personen Werte der Gesellschaft aneignen. Die Mitgliedstaaten sollten deshalb angemessene Maßnahmen zum Schutz der Gesellschafts- und Aktionärsinteressen treffen.

Vor diesem Hintergrund bedürfen wesentliche Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen oder Personen zukünftig der Genehmigung durch die Hauptversammlung oder durch den Aufsichtsrat (Zustimmungserfordernis). Welches Organ diese Kompetenz erhält, dürfen die Mitgliedstaaten festlegen.

Der Begriff der nahestehenden Unternehmen und Personen wird durch Verweis auf IAS 24.9 und damit auf eine Rechnungslegungsvorschrift konkretisiert. Wie in diesem Zusammenhang der Begriff der Wesentlichkeit auszulegen ist, ist von den Mitgliedstaaten jeweils festzulegen. Dabei sind u.a. der Einfluss des Geschäfts auf die wirtschaftliche Entscheidung der Aktionäre und das mit dem Geschäft verbundene Risiko für außenstehende Aktionäre zu berücksichtigen.

Liegt nach diesen Regeln ein Geschäft mit nahestehenden Unternehmen und Personen vor, ist die Gesellschaft außerdem verpflichtet, dies bekannt zu machen (Bekanntmachungspflicht). Die Veröffentlichung ist spätestens zum Zeitpunkt des Abschlusses des Geschäfts vorzunehmen. Inhaltlich sind Informationen zur Art des Verhältnisses zu den nahestehenden Unternehmen oder Personen, die Firmen resp. Namen der nahestehenden Unternehmen oder Personen, das Datum und der Wert des Geschäfts zu veröffentlichen. Überdies hat die Bekanntmachung solche weiteren Informationen zu enthalten, „die erforderlich sind, um zu bewerten, ob das Geschäft aus Sicht der Gesellschaft und der Aktionäre, die weder ein nahestehendes Unternehmen noch eine nahestehende Person sind, einschließlich der Minderheitsaktionäre, angemessen und vernünftig ist“. Die Mitgliedstaaten können festlegen, dass zusammen mit der Bekanntmachung eine sog. Fairness Opinion zu veröffentlichen ist, die die Angemessenheit des Geschäfts beurteilt.

Für Geschäfte, die im ordentlichen Geschäftsgang und zu marktüblichen Bedingungen getätigt werden, sollen vorstehende Regeln nicht gelten. Vielmehr soll der Aufsichtsrat ein internes Verfahren zur Kontrolle dieser Kriterien einführen.

Außerdem dürften die Mitgliedstaaten weitere Geschäfte von vorstehenden Regelungen ausnehmen bzw. dies dem Ermessen der Gesellschaft überlassen:

- Geschäfte mit Tochtergesellschaften, sofern diese im Alleinbesitz der Gesellschaft stehen oder keine andere nahestehende Person eine Beteiligung an der Tochtergesellschaft hält oder das nationale Recht einen angemessenen

⁷ Die Komplexität steigt dann noch weiter an, wenn ein IFRS-Konzernabschluss aufzustellen ist, der Angaben nach IAS 19 und IFRS 2 im Konzernanhang erforderlich macht.

Schutz der Gesellschafts- und Aktionärsinteressen gewährleistet,

- Geschäfte, die nach nationalen Vorschriften der Zustimmung der Hauptversammlung bedürfen,
- Geschäfte im Zusammenhang mit der Vorstandsvergütung sowie
- Geschäfte, die allen Aktionären zu gleichen Bedingungen angeboten werden.

Insgesamt gehen die vorgesehenen Änderungen des Aktienrechts erheblich über die bisherigen nationalen Vorschriften hinaus. Gem. § 285 Nr. 21 HGB sind nämlich lediglich die nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommenen Geschäfte, soweit sie wesentlich sind, mit nahe stehenden Unternehmen und Personen, einschließlich Angaben zur Art der Beziehung, zum Wert der Geschäfte sowie weiterer Angaben, die für die Beurteilung der Finanzlage notwendig sind, im Anhang von Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften anzugeben. Ausgenommen davon sind Geschäfte mit und zwischen mittel- oder unmittelbar in 100-prozentigem Anteilsbesitz stehenden in einen Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen. Gleiches gilt gem. § 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB für die Geschäfte des Mutterunternehmens und seiner Tochterunternehmen im Konzernanhang. Ausgenommen davon sind Geschäfte zwischen in einen Konzernabschluss einbezogenen nahestehenden Unternehmen, wenn diese Geschäfte bei der Konsolidierung weggelassen werden. Änderungen an dieser bilanzrechtlichen Rechtslage sind nicht absehbar.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Rechnungslegungshinweis IDW RH HFA 1.004 zur Erstellung von Pro-Forma-Finanzinformationen verabschiedet



Dipl.-Kffr. Lilia Pasch
lilia.pasch@bdo.de



M. Sc. Sofia Heitfeld
sofia.heitfeld@bdo.de

Vorbemerkung

Der IDW Rechnungslegungshinweis zur Erstellung von Pro-Forma-Finanzinformationen (IDW RH HFA 1.004)⁸ behandelt die freiwillige oder die gem. der Verordnung (EG) Nr. 809/2004 (EU-Prospekt-richtlinie) und deren Änderung Nr. 211/2007 geforderte Angabe von bestimmten Finanzinformationen bei Unternehmenstransaktionen.

Pro-Forma-Finanzinformationen werden ergänzend zu den Jahres-, Konzern- oder Zwischenabschlüssen veröffentlicht, wenn Unternehmenstransaktionen während oder nach Ende des Berichtszeitraums stattgefunden haben oder mit hinreichender Wahrscheinlichkeit bevorstehen. Solche Finanzinformationen sind nur erforderlich, wenn die Unternehmenstransaktionen in den entsprechenden Abschlüssen nicht seit dem Beginn des Berichtszeitraums abgebildet werden.

Als Unternehmenstransaktion werden Transaktionen oder bedeutende finanzielle Verpflichtungen bezeichnet, die (wahrscheinlich) zu einer Änderung der Unternehmensstruktur führen (werden), wie etwa der Zugang oder Abgang eines Tochterunternehmens oder die verbindliche Vereinbarung über die Durchführung einer solchen Transaktion. Die Pro-Forma-Finanzinformationen (bestehend aus Pro-Forma-Gewinn- und Verlustrechnung, Pro-Forma-Bilanz und entsprechenden Erläuterungen) sollen die wesentlichen Auswirkungen der Unternehmenstransaktionen auf die historischen Abschlüsse aufzeigen. Dabei wird das Unternehmen so dargestellt, als hätte die Änderung der Unternehmensstruktur während des gesamten Berichtszeitraums bzw. zum Abschlussstichtag bereits bestanden. Es wird somit eine hypothetische Situation abgebildet, die nicht die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens widerspiegelt.

⁸ IDW Life 2017, Heft 8, S. 1088 ff.

Relevante Unternehmenstransaktionen

Eine relevante Unternehmenstransaktion, deren Eintreten die Erstellung von Pro-Forma-Finanzinformationen erfordert, wird angenommen, wenn

- die Bilanzsumme des (wahrscheinlich) zugehenden bzw. abgehenden Tochterunternehmens, Teilkonzerns oder Unternehmensteils einen Anteil von 25% an der Bilanzsumme des Rechnung legenden Unternehmens zum Abschlussstichtag übersteigt oder
- die Umsatzerlöse des letzten Geschäftsjahres des (wahrscheinlich) zugehenden bzw. abgehenden Tochterunternehmens, Teilkonzerns oder Unternehmensteils einen Anteil von 25% an den Umsatzerlösen des Rechnung legenden Unternehmens übersteigen oder
- das Jahresergebnis des letzten Geschäftsjahres des zugehenden bzw. abgehenden Tochterunternehmens, Teilkonzerns oder Unternehmensteils einen Anteil von 25% am Jahresergebnis des Rechnung legenden Unternehmens übersteigt.

Sollten diese Kriterien zu einem anormalen Ergebnis führen oder für die Branche des Berichtsunternehmens nicht geeignet sein, so dürfen auch andere Kriterien herangezogen werden.

Ist die Unternehmenstransaktion zum Abschlussstichtag noch nicht durchgeführt worden, so ist sie in den Pro-Forma-Finanzinformationen nur dann zu berücksichtigen, wenn mindestens eine bedeutende finanzielle Verpflichtung hinreichend wahrscheinlich ist. Unternehmenstransaktionen sind bei einem bereits abgeschlossenen aber noch nicht durchgeführten Unternehmensvertrag (ausnahmsweise auch einem Vorvertrag) i. d. R. als hinreichend wahrscheinlich anzusehen.

Umfang

Die Pro-Forma-Gewinn- und Verlustrechnung(en), die Pro-Forma-Bilanz und die Pro-Forma-Erläuterungen bilden die Basis der Pro-Forma-Finanzinformationen. Ergänzend kann eine Pro-Forma-Kapitalflussrechnung erstellt werden. Die Angabe des Pro-Forma-Ergebnisses je Aktie (unter der Pro-Forma-Gewinn- und Verlustrechnung) ist erforderlich, wenn im zugrundeliegenden Abschluss das Ergebnis je Aktie verpflichtend anzugeben ist. Alle Pro-Forma-Informationen sind als solche zu kennzeichnen.

Hat die relevante Unternehmenstransaktion während oder nach der abzubildenden Periode stattgefunden, so ist eine Pro-Forma-Gewinn- und

Verlustrechnung für das letzte volle Geschäftsjahr und ggf. für den Zeitraum des laufenden Geschäftsjahres zu erstellen, für den der Zwischenabschluss aufgestellt wurde. Dabei wird angenommen, dass die Unternehmenstransaktion zu Beginn des letzten vollen Geschäftsjahres stattgefunden hat. In bestimmten Fällen, z. B. bei Gesellschaften mit saisonabhängigem Geschäft, ist die Erstellung einer Pro-Forma-Gewinn- und Verlustrechnung für einen Zeitraum von weniger als einem Jahr nicht sinnvoll. Für welchen Zeitraum die Pro-Forma-GuV erstellt wird, ist somit im Einzelfall zu entscheiden.

Eine Pro-Forma-Bilanz ist nur dann aufzustellen, wenn die relevante Unternehmenstransaktion nach dem Abschlussstichtag stattgefunden hat bzw. stattfinden wird und diese Transaktion folglich nicht in der Bilanz des letzten Abschlusses abgebildet wurde. Die Pro-Forma-Bilanz ist nur für den letzten Abschluss zu erstellen.⁹ Dabei wird angenommen, dass die relevante Unternehmenstransaktion am Abschlussstichtag schon stattgefunden hat.

Ermittlung der Pro-Forma-Finanzinformationen

Damit notwendige Anpassungen nachvollzogen werden können, ist die Pro-Forma-Bilanz und die Pro-Forma-Gewinn- und Verlustrechnung in Spaltenform darzustellen (s. Abbildung 1).

Die ersten beiden Spalten der Pro-Forma-Finanzinformationen geben die historischen Finanzinformationen des Rechnung legenden Unternehmens und des einzubeziehenden Unternehmens, Tochterunternehmens oder Teilkonzerns wieder, die dritte Spalte deren Summe. Die historischen Finanzinformationen des Berichtsunternehmens stimmen dabei mit den Zahlen aus dem letzten Abschluss des Unternehmens überein und enthalten die Finanzinformationen des einbezogenen Tochterunternehmens, Unternehmensteils oder Teilkonzerns erst ab dem Zeitpunkt des Zugangs (Spalte (1)). Die historischen Finanzinformationen des Tochterunternehmens für den Zeitraum vom Beginn des Jahres bis zum Zugangszeitpunkt (Spalte (2)) werden den Finanzinformationen des Berichtsunternehmens hinzugerechnet (Spalte (3)). Bei Abgang wird eine entsprechende Differenz gebildet.

Grundsätzlich sind die historischen Finanzinformationen für jede Unternehmenseinheit in einer separaten Spalte darzustellen. Bei einer Zusammenfassung der Abschlüsse mehrerer Unternehmen in einer Spalte hat eine separate Darstellung der historischen Finanzinformationen der jeweili-

⁹ Bei dem letzten Abschluss kann es sich auch um einen Zwischenabschluss handeln. Wenn folglich eine Unternehmenstransaktion nach dem Zwischenabschluss stattfindet bzw.

stattfinden wird, ist für diesen Zwischenabschluss eine Pro-Forma-Bilanz aufzustellen (nicht jedoch für das letzte volle Geschäftsjahr).

gen Unternehmen in den Pro-Forma-Erläuterungen zu erfolgen. Darüber hinaus sind die historischen Zahlen aller einbezogenen Unternehmen, Tochterunternehmen oder Teilkonzerne an die Ausweis-, Bilanzierungs-, und Bewertungsmethoden des Berichtsunternehmens anzupassen und Wahlrechte sind einheitlich auszuüben. Erforderliche Anpassungen können in einer Überleitungsrechnung, in einer separaten Spalte der Pro-Forma-Finanzinformationen oder als verbale Beschreibung in dem einleitenden Abschnitt der Pro-Forma-Erläuterungen dargestellt werden.

Um in Summe einen Zugang zu Beginn des Geschäftsjahres darzustellen, sind die Aufwendungen und Erträge, die insb. durch die fiktive Vorverlegung der Erstkonsolidierung entstehen würden, in einer Anpassungsspalte (Spalte (4)) zu erfassen. Spalte (5) enthält einen Verweis auf die jeweilige Pro-Forma-Erläuterung und Spalte (6) fasst die Ausgangszahlen und Pro-Forma-Anpassungen zusammen.

	GuV MU 01.01.- 31.12.20x1 (1)	ant. GuV TU 01.01.- 31.10.20x1 (2)	Σ 01.01.- 31.12.20x1 (3)	Pro- Forma- Anpass. (4)	Pro- Forma Erläut. (5)	Pro- Forma- GuV (6)
Umsatz	400	100	500			500
HK	-120	-30	-150	-20	(1)	-170
...	-160	-40	-200	-15	(2)	-215
JÜ	120	30	150	-35		115

Abbildung 1 Beispiel Pro-Forma-GuV - Zugang des Tochterunternehmens zum 1.11.20x1

Alle notwendigen Pro-Forma-Anpassungen (Spalte (4)), sind entsprechend zu erläutern und danach zu unterscheiden, ob sie einen einmaligen oder dauerhaften Einfluss auf die VFE-Lage des Unternehmens haben. Die Anpassung muss zudem auf die Unternehmenstranskation zurückgeführt werden können, belegbar sein und den Ausweis-, Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden des Berichtsunternehmens entsprechen.

Die Pro-Forma-Anpassungen betreffen bei Zugang eines Tochterunternehmens in erster Linie die fiktive Vorverlegung des Erstkonsolidierungszeitpunkts auf den Beginn des Betrachtungszeitraums. Bei Erstellung einer Pro-Forma-Bilanz ist insbesondere im Rahmen der Kapitalkonsolidierung das Eigenkapital um Veränderungen anzupassen, die im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem (späteren) Zugangszeitpunkt stattgefunden haben.

Bei Abgang eines Tochterunternehmens, Teilkonzerns oder Unternehmensteils sind entsprechende Pro-Forma-Anpassungen aufgrund der fiktiven Vorverlegung des Entkonsolidierungszeitpunkts erforderlich. In der Bilanz wird an Stelle der Vermögenswerte und

Schulden ein fiktiver Posten im Zusammenhang mit der Veräußerung ausgewiesen (Finanzmittel, Forderung), während in der Gewinn- und Verlustrechnung ersparte Aufwendungen oder fiktive Zinserträge aus der Anlage der Mittel aus dem Verkauf zu zeigen sind.

Einen dauerhaften Einfluss auf die VFE-Lage des Unternehmens haben Anpassungen, die unmittelbar aus der Unternehmenstranskation resultierende Aufwendungen betreffen, wie z. B. Abschreibungen des Geschäfts- oder Firmenwerts, Abschreibungen auf erworbene immaterielle Vermögensgegenstände, erhöhte Abschreibungen im Sachanlagevermögen und die zusätzlichen Aufwendungen aus der Aufdeckung stiller Reserven im Umlaufvermögen. Keinen dauerhaften Einfluss haben bspw. Akquisitionskosten, einmalige Steuereffekte (Nutzung von steuerlichen Verlustvorträgen) und Restrukturierungsaufwendungen. Kosten, die nicht direkt aus der Unternehmenstranskation resultieren, dürfen nicht berücksichtigt werden.

Zusätzliche Zinsaufwendungen sind zu berücksichtigen, sofern die Unternehmenstranskation fremdfinanziert wurde. Steuereffekte können daraus resultieren, dass sich die Besteuerungsform durch die Unternehmenstranskation ändert, Organschaften entstehen oder dass steuerliche Verlustvorträge genutzt werden können bzw. untergehen. Nicht aus der Unternehmenstranskation resultierende Kosten (z.B. geänderte Hauptversammlungs- oder Prüfungskosten, Vorstands- und Aufsichtsratsvergütungen) und Synergieeffekte dürfen dagegen nicht als Pro-Forma-Anpassung berücksichtigt werden.

Pro-Forma-Erläuterungen

Pro-Forma-Erläuterungen dienen dazu, die durchgeführten Anpassungen nachvollziehen zu können. Die Erläuterungen sind dabei in drei Abschnitte zu untergliedern:

- Einleitender Abschnitt
- Grundlagen der Erstellung
- Erläuterung der Pro-Forma-Anpassungen

Im einleitenden Abschnitt ist der Grund für die Erstellung der Pro-Forma-Finanzinformationen darzustellen. Es ist zudem zu erläutern, dass die Pro-Forma-Finanzinformationen eine fiktive Situation abbilden und somit nicht die tatsächliche VFE-Lage des Unternehmens wiedergeben, sondern lediglich zu illustrativen Zwecken erstellt werden. Es ist zudem darzustellen, welche historischen Zahlen für die Erstellung der Pro-Forma-Finanzinformationen verwendet wurden, auf wel-

chen Ausweis-, Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden diese beruhen (ein Verweis auf den Anhang des Berichtsunternehmens reicht aus), wie die historischen Zahlen an die Ausweis-, Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden des Berichtsunternehmens angepasst wurden und ob die historische Zahlung geprüft und bereits veröffentlicht wurden.

Die der Herleitung der Pro-Forma-Finanzinformationen zugrunde gelegten Annahmen, die Darstellung der abgebildeten Unternehmenstransaktionen und deren Auswirkungen auf die Struktur der Rechnung legenden Unternehmens werden im Teil „Grundlagen der Erstellung“ der Pro-Forma-Erläuterungen behandelt.

Der letzte Abschnitt erläutert im Detail und mit Referenzen zu den entsprechenden Beträgen in der Pro-Forma-Anpassungsspalte, welche Anpassungen getätigt wurden.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

HFA: Auswirkungen des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken auf die Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter sowie die Poolabschreibung von Sammelposten in der Handelsbilanz



M.Sc. René Farys
renedenis.farys@bdo.de



WP StB Dr. Niels Henckel
niels.henckel@bdo.de

Der Deutsche Bundestag hat am 27. April 2017 das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen beschlossen. Am 2. Juni 2017 folgte die Zustimmung des Bundesrats. Das Gesetz wurde am 27. Juni 2017 vom Bundespräsidenten ausgefertigt, am 4. Juli 2017 im Bundesgesetzblatt verkündet¹⁰ und trat am darauffolgenden Tag in Kraft. Durch dieses Gesetz ergaben sich u.a. Änderungen bei folgenden Regelungen des **Bilanzsteuerrechts**:

- Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter (GWG): Bisher durften die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, gem. § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. im Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsguts oder der Eröffnung des Betriebs in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die Anschaffungs-

oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag für das einzelne Wirtschaftsgut 410 € nicht übersteigen. Dies führt zu einer schnelleren aufwandswirksamen Erfassung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als bei einer Abschreibung nach allgemeinen Vorschriften. Die Obergrenze für diese GWG wurde durch das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen auf 800 € angehoben.¹¹

- Sammelposten: Gem. § 6 Abs. 2a Satz 1 f. EStG a.F. durfte für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, im Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsguts oder der Eröffnung des Betriebs ein Sammelposten gebildet werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag, für das einzelne Wirtschaftsgut 150 €, aber nicht 1 000 € übersteigen. Dieser Sammelposten ist im Wirtschaftsjahr der Bildung und den folgenden vier Wirtschaftsjahren mit jeweils einem Fünftel gewinnmindernd aufzulösen. Scheidet ein Wirtschaftsgut vorzeitig aus dem Betriebsvermögen aus, darf der Sammelposten nicht entsprechend vermindert werden. Dies führt bei langlebigen Wirtschaftsgütern zu einer schnelleren aufwandswirksamen

¹⁰ Siehe BGBl. I 2017, S. 2074 ff.

¹¹ Vgl. BGBl. I 2017, S. 2075, Art. 1 Satz 1 Nr. 4 a).

Erfassung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als bei einer Abschreibung nach allgemeinen Vorschriften, und bei Wirtschaftsgütern mit einer kurzen Nutzungsdauer sowie bei vorzeitigen Abgängen zu einer verzögerten aufwandswirksamen Erfassung (Überbewertung). Die betragsmäßige Untergrenze dieses Wertebereichs der Anschaffungs- oder Herstellungskosten wurde durch das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen auf 250 € angehoben.¹² Wird ein Sammelposten gebildet, gilt gem. § 6 Abs. 2 Satz 4 EStG für GWG nicht die 800 €-Grenze des § 6 Abs. 1 Satz 1 EStG n.F., sondern die 250 €-Grenze des § 6 Abs. 2a Satz 4 EStG n.F.

- Gem. § 52 Abs. 12 Satz 3 und Satz 5 EStG sind beide geänderten Regelungen erstmals auf Wirtschaftsgüter anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2017 angeschafft oder hergestellt werden.

Weil das **Handelsbilanzrecht** keine vergleichbaren Vorschriften kennt, ist fraglich, ob diesen bilanzsteuerlichen Vorschriften nach deren Änderung handelsbilanzrechtlich gefolgt werden darf. U.a. dies war Gegenstand der 248. Sitzung des Hauptfachausschusses des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (HFA). Nach Auffassung des HFA gilt demnach Folgendes:¹³

- Auch nach der Anhebung der steuerlichen Obergrenze für GWG ist handelsbilanziell eine Sofortabschreibung der gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Jahr der Anschaffung oder Herstellung zulässig, wenn die Voraussetzungen des § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG erfüllt sind,

und zwar unabhängig davon, ob die betreffenden Vermögensgegenstände einzeln oder in der Summe für den Abschluss von untergeordneter Bedeutung sind.

- Der HFA hält überdies an seiner bisherigen, seit Einführung der steuerlichen Regelung zum Sammelposten vertretenen Auffassung¹⁴ fest. Danach kommt die Bildung eines Sammelpostens und dessen Abschreibung nach Maßgabe des § 6 Abs. 2a Satz 2 EStG unter (aus Wirtschaftlichkeitsgründen akzeptabler) Durchbrechung des Einzelbewertungsgrundsatzes (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) nur dann in Betracht, wenn der Sammelposten insgesamt von untergeordneter Bedeutung für die Pflicht, im Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Ertragslage zu vermitteln, ist. Unter dieser Voraussetzung kommt nach Auffassung des HFA auch eine Sofortabschreibung bzw. sofortige aufwandswirksame Erfassung der in dem Sammelposten erfassten Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Betracht. Ist ein Sammelposten dagegen insgesamt nicht von untergeordneter Bedeutung, ist die typisierte Nutzungsdauer von fünf Jahren zur Vermeidung einer Überbewertung zu überprüfen und der Sammelposten ggf. über eine kürzere Nutzungsdauer abzuschreiben. Außerdem erscheint es dann erforderlich, den Umfang der Abgänge zu überprüfen.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Berücksichtigung von Leiharbeitnehmern bei der Ermittlung der Anzahl der Arbeitnehmer - Auswirkungen des § 14 AÜG auf die Erklärung zur Unternehmensführung und auf die Größenklassifikation nach § 267 HGB



WP StB Dr. Niels Henckel
niels.henckel@bdo.de

Börsennotierte AG und KGaA, die nach §§ 76 Abs. 4, 111 Abs. 5 AktG verpflichtet sind, Zielgrößen und -fristen für den Frauenanteil im Aufsichtsrat, im Vorstand und in den beiden Führungsebenen unterhalb des Vorstands festzulegen, haben gem. § 289f Abs. 2 Nr. 4 HGB in ihre Erklärung zur Unternehmensführung diese festgelegten Zielgrößen und -fristen sowie nach

Ablauf der Fristen bestimmte Informationen zur Zielerreichung aufnehmen.

Börsennotierte und paritätisch mitbestimmte AG, KGaA und SE, die nach §§ 96 Abs. 2 und 3 AktG bzw. 17 Abs. 2, 24 Abs. 3 SEAG zur Einhaltung von Mindestanteilen bei der Besetzung des Aufsichtsrats verpflichtet sind, müssen gem. § 289f Abs. 2 Nr. 5 HGB angeben, ob sie bei der Besetzung des Aufsichtsrats mit Frauen und Männern jeweils Mindestanteile im Bezugszeitraum eingehalten haben bzw. die Gründe dafür nennen, wenn dies nicht der Fall ist.

¹² Vgl. BGBl. I 2017, S. 2075, Art. 1 Satz 1 Nr. 4 b).

¹³ Vgl. HFA, Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter in der Handelsbilanz nach dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken, IDW Life 2017, Heft 7, S. 848.

¹⁴ Vgl. HFA, 208. Sitzung des HFA, FN-IDW 2007, S. 506.

Aus den zitierten Vorschriften des HGB gehen also Angabepflichten hervor, während sich die gesellschaftsrechtlichen Pflichten aus §§ 76 Abs. 4, 96 Abs. 2, 3 und 111 Abs. 5 AktG bzw. 17 Abs. 2, 24 Abs. 3 SEAG ergeben.¹⁵ Diese Pflichten setzen u.a. voraus, dass die fraglichen Gesellschaften der Mitbestimmung unterliegen. Sowohl das Mitbestimmungsgesetz (MitbestG, ≥ 2.000 Arbeitnehmer) und das Montan-Mitbestimmungsgesetz (MontanMitbestG, ≥ 1.000 Arbeitnehmer) wie auch Drittelbeteiligungsgesetz (DrittelbG, ≥ 500 Arbeitnehmer) grenzen ihren jeweiligen Anwendungsbereich u.a. anhand der Zahl der in der Regel beschäftigten Arbeitnehmer ab.

Gem. § 14 Abs. 2 Satz 5 Arbeitnehmerüberlassungsgesetz (AÜG) i.d.F. des Gesetzes zur Änderung des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes und anderer Gesetze¹⁶ sind Leiharbeiter auch beim Entleiher zu berücksichtigen, soweit Bestimmungen des MitbestG, des MontanMitbestG, des Mitbestimmungsergänzungsgesetzes, des DrittelbG, des Gesetzes über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer bei einer grenzüberschreitenden Verschmelzung, des SE- und des SCE-Beteiligungsgesetzes eine bestimmte Anzahl oder einen bestimmten Anteil von Arbeitnehmern voraussetzen. Diese Änderungen traten zum 1.4.2017 in Kraft.

Während es zu anderen arbeitsrechtlichen Fragen, bspw. des Kündigungsschutzes oder der Größe des Betriebsrats,¹⁷ BAG-Rechtsprechung gab, die Leiharbeiter den Arbeitnehmern des Entleihers gleichstellte, galten Leiharbeiter im Kontext der Mitbestimmung bis zu der skizzierten Gesetzesänderung als Arbeitnehmer des Entleihers, zu dem das jeweilige Arbeitsverhältnis bestand.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Die Gesetzesänderung kann somit mittelbar zur Folge haben, dass eine zuvor nicht mitbestimmte Kapitalgesellschaft nunmehr der Mitbestimmung unterliegt und aus diesem Grunde die Angaben nach § 289f Abs. 2 Nr. 4 oder 5 HGB in der Erklärung zur Unternehmensführung vornehmen muss.

Fraglich ist, ob die Gesetzesänderung Ausstrahlungswirkung auf weitere rechnungslegungsrelevante Vorschriften entfaltet. Die Zahl der Arbeitnehmer ist nämlich eines der Tatbestandsmerkmale der Größenklassifikation gem. § 267 HGB. Nach bisher h.M. sind Leiharbeiter in diesem Sachzusammenhang beim Verleiher und nicht beim Entleiher zu berücksichtigen.¹⁸

Die die BAG-Rechtsprechung fortsetzende Gesetzesänderung könnte zunächst dafür sprechen, die bisher herrschende Meinung zu hinterfragen. Immerhin wurde schon bisher unter Verweis auf diese Urteile die von der herrschenden Meinung abweichende Auffassung vertreten, Leiharbeiter seien sachgerechter Weise beim Entleiher zu berücksichtigen, „sofern [diese] nicht nur der Abdeckung eines vorübergehenden Personalbedarfs dienen, sie in das bilanzierende Unternehmen organisatorisch eingegliedert sind und hinsichtlich Arbeitszeit, Arbeitsinhalt etc. dessen Weisungen unterliegen“.¹⁹

Angesichts dessen, dass der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung²⁰ explizit zum Ausdruck bringt, dass die Änderung des § 14 AÜG bei den betriebsverfassungsrechtlichen Schwellenwerten, „nicht aber bei Schwellenwerten in anderen gesetzlichen Regelungen wie Stammarbeitnehmer zu berücksichtigen sind“, ist indes zu erwarten, dass sich die bisher herrschende Meinung nicht verändern wird. Damit hätte die Änderung des § 14 AÜG keine Ausstrahlungswirkung auf § 267 HGB.

¹⁵ Siehe dazu WP-Handbuch, 15. Aufl., Abschn. G 922.

¹⁶ BGBl I 2017, S. 258 ff.

¹⁷ BAG, Urteil vom 24.1.2013, 2 AZR 140/12; BAG, Beschluss vom 13.3.2013, 7ABR 69/11.

¹⁸ Vgl. stellvertretend für viele Beck Bil-Komm., 10. Aufl., § 267 Anm. 11.

¹⁹ Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Komm. Bilanzierung, 8. Aufl., § 267 Rz. 9.

²⁰ Vgl. BT-Drs 18/9232, S. 29.

WPK-Praxishinweis zur Offenlegung nach BilRUG veröffentlicht



WP StB Dr. Niels Henckel
niels.henckel@bdo.de

Die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) hat am 11. August 2017 einen Praxishinweis zu den durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) geänderten Anforderungen an die Offenlegung von Abschlüssen veröffentlicht und führt inhaltlich Folgendes aus:

Die Neuregelungen des (BilRUG) sind erstmals für das nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden, im Regelfall eines kalendergleichen Geschäftsjahres also für Abschlüsse zum 31. Dezember 2016.

Gem. § 325 Abs. 1a HGB in Verbindung mit § 325 Abs. 1 HGB sind der festgestellte oder gebilligte (Jahres-)Abschluss, der Lagebericht und der Bestätigungsvermerk oder Vermerk über dessen Versagung sowie der Bericht des Aufsichtsrats und die nach § 161 AktG vorgeschriebene Erklärung spätestens ein Jahr nach dem Abschlussstichtag des betreffenden Geschäftsjahres offenzulegen, im Fall eines kalendergleichen Geschäftsjahres für das Geschäftsjahr 2016 also bis zum 31. Dezember 2017. Es ist gem. § 325 Abs. 1a Satz 2 HGB n. F. zulässig, den Bericht des Aufsichtsrats und die Erklärung nach § 161 AktG zu einem späteren Zeitpunkt nachzureichen, wenn diese nicht innerhalb der Jahresfrist vorliegen. Für den Jahresabschluss, den Lagebericht und den Bestätigungsvermerk oder Vermerk über dessen Versagung ist eine vergleichbare nachträgliche Einreichung gesetzlich dagegen nicht

vorgesehen. Somit wirkt die Offenlegung eines ungeprüften Abschlusses anders als gem. § 325 Abs. 1 Satz 5 HGB i.d.F. vor BilRUG nicht mehr fristwährend.

Wird der Bestätigungsvermerk oder Vermerk über dessen Versagung, der Abschluss oder der Lagebericht verspätet offengelegt, muss der Bundesanzeiger gem. § 329 Abs. 1 und Abs. 4 HGB das Bundesamt für Justiz unterrichten. Das Bundesamt für Justiz ist dann gem. § 335 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB gesetzlich verpflichtet, ein Ordnungsgeldverfahren nach § 335 Abs. 2 bis 6 HGB einzuleiten.

Die Rechtslage sieht keine Ausnahmen vor, und dementsprechend vertreten Bundesanzeiger sowie Bundesamt für Justiz die Auffassung, dass die gesetzlichen Fristen nicht verlängert werden können.

Damit verbleibt allein die Möglichkeit, nach Einleitung eines Ordnungsgeldverfahrens gegen die Androhung eines Ordnungsgelds Einspruch einzulegen und in diesem Zusammenhang die Umstände, die einer fristgerechten Offenlegung des Bestätigungs-/Versagungsvermerks, des Abschlusses und/oder des Lageberichts entgegenstanden, vorzutragen. Dann prüft das Bundesamt für Justiz, ob die Beteiligten unverschuldet gehindert waren, ihrer gesetzlichen Verpflichtung nachzukommen. Hinzuweisen ist darauf, dass der Einspruch keine aufschiebende Wirkung hat.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG

Betriebsrentenstärkungsgesetz im Bundesgesetzblatt veröffentlicht



RA FAArbR Dr. Franziska Hügel-Spohnheimer
BDO Legal Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
franziska.huegel-spohnheimer@bdolegal.de



WP StB Dr. Niels Henckel
niels.henckel@bdo.de

Nachdem der Deutsche Bundestag das Gesetz zur Stärkung der betrieblichen Altersversorgung und zur Änderung anderer Gesetze – kurz „Betriebsrentenstärkungsgesetz“ – am 1. Juni 2017 beschlossen hat, stimmte am 7. Juli 2017 auch der Deutsche Bundesrat dem Gesetz zu.²¹ Das Gesetz wurde am 17. August 2017 vom Bundespräsidenten ausgefertigt, am 23. August 2017 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht²² und tritt am 1. Januar 2018 in Kraft.

Die rechnungslegungsrelevanten Inhalte des Regierungsentwurfs vom 21.12.2016 haben Hügel/Henckel in der Ausgabe 1/2017, S. 23, des Newsletters RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG dargestellt. Gegenüber diesem Entwurf haben sich im Gesetzgebungsverfahren vor allem hinsichtlich arbeits-/abgabenrechtlicher Aspekte

Änderungen ergeben. Im Grundsatz bleibt es aber aus arbeitsrechtlicher Sicht dabei, dass ab dem 1. Januar 2018 auch betriebsrentenrechtlich die Möglichkeit besteht, auf tariflicher Grundlage reine Beitragszusagen ohne Einstandspflicht des Arbeitgebers zu gewähren. Aus der Perspektive der Rechnungslegung besteht nach wie vor in der Einführung „reiner“ Beitragszusagen (Zielrenten ohne Mindestleistungen und ohne Subsidiärhaftung) die wichtigste Änderung gegenüber der bisherigen Rechtslage. Weder der Arbeitgeber noch die durchführende Einrichtung dürfen eine Garantie aussprechen (Garantieverbot). Sofern eine reine Beitragszusage mittels Entgeltumwandlung finanziert wird, soll der entsprechende Tarifvertrag nach § 23 Abs. 2 BetrAVG (ab 1. Januar 2018 geltende Fassung) vorsehen, dass der Arbeitgeber 15 % des umgewandelten Entgelts zusätzlich als Arbeitgeberzuschuss an die Versorgungseinrichtung weiterleiten muss, soweit der Arbeitgeber durch die Entgeltumwandlung Sozialversicherungsbeiträge einspart. Auf diese Weise soll die Höhe der Renten aus einer reinen Beitragszusage abgesichert und damit deren Attraktivität erhöht werden.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

IASB veröffentlicht vorgeschlagene Änderungen an IAS 16 in Bezug auf Einnahmen vor der beabsichtigten Nutzung



WP Anne Hölters
anne.hoelters@bdo.de

Am 20. Juni 2017 hat der IASB den Entwurf ED/2017/4 *Property, Plant and Equipment - Proceeds before Intended Use - Amendments to IAS 16* veröffentlicht. Er beinhaltet einen Vorschlag zur Änderung des bisherigen Standards zur Bilanzierung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Sachanlagevermögen in Bezug auf die Behandlung von Verkaufserlösen aus Testläufen.

Vermögenswerte des Anlagevermögens durchlaufen bei einigen Unternehmen vor der planmäßigen Nutzung diverse Testläufe sowie Genehmigungsprozesse. Für in der Phase der Testläufe produzierten absatzfähigen Output besteht bislang Unsicherheit, ob und inwiefern die Erlöse hieraus ergebniswirksam zu erfassen oder bei der

Berechnung der Anschaffungskosten mindernd zu berücksichtigen sind.

Im Rahmen der aktuell anwendbaren Regelungen des IAS 16.16 fallen direkt zurechenbare Kosten die aufgewendet werden, um die Sachanlage in den beabsichtigten Zustand zu versetzen, in den Kostenblock, welcher bei der Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten zu berücksichtigen ist. IAS 16.17 führt Beispiele für diesen Kostenblock an, unter anderem auch in IAS 16.17(e) Kosten für Testläufe zur Überprüfung der ordentlichen, beabsichtigten Funktionsweise. IAS 16.17(e) rekurriert dabei auf jene Kosten für Testläufe „[...]nach Abzug der Nettoerträge vom Verkauf aller Gegenstände, die während der Zeit, in der der Vermögenswert zum Standort und in den betriebsbereiten Zustand gebracht wurde, hergestellt wurden (wie auf der Testanlage gefertigte Muster) [...]“.²³

²¹ BR-Drs. 447/17.

²² BGBl I 2017, S. 3214 ff.

²³ International Financial Reporting Standards (IFRS) 2017, Wiley-VCH, 11. Aufl., IAS 16.17 (e).

Beispiel

Eine von E errichtete Anlage kann erst nach Erfüllung spezifischer Umweltauflagen und Durchführung von Testläufen zur Generierung von Messwerten in Betrieb genommen werden. Während der Testphase produziert E bereits Output mit der Anlage, welcher zu Erträgen führt. Wenige Ausfälle und gute Testbedingungen resultieren in hohen Veräußerungserlösen, sodass die Nettoerlöse die Kosten der Testläufe übersteigen.

Fraglich war bisher, wie mit diesen die Kosten der Testphase überkompensierenden Erlösen aus den Testläufen zu verfahren ist. In der Literatur werden dazu mehrere Sichtweisen diskutiert. In Anlehnung an die Regelungen des IAS 16.17(e) und das Abstellen auf den Zeitraum vor Betriebsbereitschaft nach IAS 16.16(b) sollten sich einer Ansicht folgend die gesamten Erlöse aus den Testläufen mindernd auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten auswirken.²⁴ Nach einer anderen Sichtweise sollte die Kompensation der Testkosten durch während der Testphase erwirtschaftete Erlöse nur bis zur Höhe des Rohertrags erfolgen und nur soweit die Erlöse der Testläufe

mit Materialaufwand verbunden sind. Der die Kosten überkompensierende Teil der Testerlöse wäre danach als (Umsatz-)Erlös der Periode zu zeigen.²⁵

Die mit dem Exposure Draft vorgeschlagenen Änderungen offenbaren eine neue Vorgehensweise in Bezug auf die Testläufe. Zum einen soll der Begriff der Testphase in IAS 16.17(e) präzisiert werden. Ferner wird vorgeschlagen eine neue Passage aufzunehmen (IAS 16.20a). Danach sind die während der Testphase anfallenden Kosten der Produktion und auch die Erlöse durch die Veräußerung von Produkten aus den Testläufen erfolgswirksam unter Beachtung der Regelungen des IFRS 15 zu behandeln.²⁶ Anhangangaben sind in dem *Exposure Draft* nicht vorgesehen.²⁷ Es bleibt abzuwarten, wie die Änderungsvorschläge des IASB zu IAS 16 in Bezug auf die Thematik der Kosten und Erlöse aus Testläufen für Sachanlagevermögen angenommen werden. Die Kommentierungsfrist endet am 19.10.2017.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

IFRIC 23 zur Berücksichtigung von Unsicherheiten bei der Ertragssteuerbilanzierung veröffentlicht



Dipl. Kfm. Sebastian Weller
sebastian.weller@bdo.de



B.Sc. Business Administration and Economics
Timothy Frieling
timothy.frieling@bdo.de

Der IASB hat am 7. Juni 2017 die endgültige Fassung des bisherigen Interpretationsentwurfs DI/2015/1 aus Oktober 2015 in Form des IFRIC 23 auf den Weg gebracht. Bisher bestand hinsichtlich der Behandlung von Unsicherheiten bei der Ertragsbesteuerung eine Regelungslücke in IAS 12, die zum Nachteil der Bilanzierenden durch IAS 37 geschlossen wurde. Mit der Veröffentlichung von IFRIC 23 und vor dem Hintergrund der steuerlichen Erhebungspraxis in Deutschland ist die konsistente Behandlung der ehemals asymmetrischen Erfassung zu begrüßen.

► Ausgangslage

Tatsächliche und latente Ertragsteuern werden nach IAS 12 bilanziert. Die Behandlung von Unsicherheiten in der Ertragsbesteuerung behandeln die IFRS eher stiefmütterlich. Die bisherige Nichtbehandlung von unsicheren Steuerpositionen durch IAS 12 wurde bis dato behelfsweise durch IAS 37 geheilt. Da die steuerliche Erhebungspraxis i.d.R. mit Unsicherheiten einhergeht, mithin also hier eher ein Regel- als ein Ausnahmetatbestand vorliegt, erschien eine Klarstellung im Rahmen einer Interpretation sinnvoll. Die US-GAAP regeln das „*Accounting for Uncertainty in Income Taxes*“ bereits seit geraumer Zeit in FIN 48.

Die Unsicherheit ist steuerbilanziell induziert, da nicht eindeutig abschätzbare Rechtsauslegungen der Finanzverwaltung z.T. zu widerstreitenden Positionen zwischen dieser (Veranlagung durch den Fiskus) und der Unternehmung (erwarteter Wert lt. Steuererklärung) führen. Die Klärung der Sachlage - zumeist handelt es sich um Steuerrisiken - ist vielfach erst nach der Beendigung der steuerlichen Außenprüfung möglich. In der Folge kann allerdings auch ein Steuererstattungsanspruch entstehen, wenn das Unternehmen

²⁴ Vgl. Brune, IRZ 2015, S. 176

²⁵ Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, Haufe IFRS-Kommentar, 15. Aufl., § 14 Rz. 27; IFRIC, Update July 2011.

²⁶ Vgl. IFRIC Update July 2014, S. 10.

²⁷ Vgl. ED IAS 16.BC26.5

Rechtsmittel gegen den Änderungsbescheid einreicht, gleichzeitig bereits aber eine Nachzahlung leistet. Auswirkungen ergeben sich nicht nur auf die Behandlung laufender, sondern ebenfalls bzgl. latenter Steuern sowie anderer Steuerkomponenten (z.B. Verlustvorträge).

Die für die Interpretation ursächliche Eingabe beim IFRS IC bezog sich auf mögliche Steuererstattungsansprüche für geleistete Nachzahlungen, speziell die Frage betreffend, ob die höhere Ansatzschwelle des IAS 37 (*virtually certain*) oder die niedrigere Ansatzschwelle des IAS 12 (*probable*) zu berücksichtigen ist.

► Beispiel 1:

Die X AG gibt eine Steuererklärung ab und geht von der Festsetzung einer Steuerschuld i.H.v. 10 GE aus. Die vorherige Steuervorauszahlung i.H.v. 6 GE führt zu einer Steuerrückstellung für laufende Steuern i.H.v. 4 GE am Bilanzstichtag. Die tatsächliche Steuerfestsetzung führt jedoch zu einer Steuerschuld i.H.v. 12 GE, d.h. einer Nachzahlung i.H.v. 6 GE. Diese wird zwar beglichen, gleichzeitig aber auch Einspruch gegen die Festsetzung eingelegt. Aufgrund des höheren Aktivierungsmaßstabs nach IAS 37 („so gut wie sicher“) wird kein Steuererstattungsanspruch aktiviert.

► Änderung durch IFRIC 23

... bezogen auf die *unit of account*

Dem Umgang mit unsicheren Steuerpositionen ist die Identifikation des Bilanzierungsobjekts (*unit of account*) vorgelagert. Das Unternehmen hat sachverhaltsabhängig zu entscheiden, ob es eine Einzelbetrachtung einer unsicheren Steuerposition oder eine Gesamtbetrachtung für mehrere Positionen (ähnliche Sachverhalte) vornimmt, z.B. die gesamte Steuererklärung bzw. Steuerpositionen ggü. einem Finanzamt, weshalb die Abgrenzung wesentlich im Ermessen des Unternehmens steht. Der Grad der Aggregation ist maßgeblich für die Erfüllung der Ansatzschwelle und an der Art und Weise auszurichten, wie ein Unternehmen seine Steuerklärung vorbereitet, belegt sowie wie die Finanzverwaltung diese prüft (IFRS 23.6). Die gesamte Steuererklärung scheidet als *unit of account* aus. Daneben spielt die Betrachtung auch eine Rolle bei der Bestimmung der Position der Höhe nach, da sich verschiedene *units of account* (Steuerpositionen) auch kompensieren können.

... bezogen auf das Entdeckungsrisiko

IFRIC 23 setzt bei der Bewertung der unsicheren Steuerpositionen das Vorliegen sämtlicher beurteilungsrelevanter Informationen auf Seiten der Finanzverwaltung voraus. Die Beanstandung einer Steuerposition hängt zunächst zwar überhaupt von der Kenntnisnahme durch die Finanzverwaltung ab (*detection risk*), für die Bilanzierung ist

aber davon auszugehen, dass eine allumfassende Sachverhaltsüberprüfung durchgeführt wird. Ein mögliches Entdeckungsrisiko spielt damit sowohl für den Ansatz als auch für die Bewertung - auch nicht bei zeitlich eingeschränkten Kontrollrechten - keine Rolle. Damit entsteht allerdings eine Ungleichbehandlung gegenüber anderen Steuer-rückstellungen, da diese im Anwendungsbereich von IAS 37 nicht vom *detection risk* abstrahieren (IAS 37.14 wahrscheinlicher Abfluss zu Ressourcen). Inwiefern dies im Allgemeinen im Rahmen der Mitwirkungspflicht zu substantziellen Abweichungen führt, bleibt dahingestellt.

...bezogen auf die anzusetzende Wahrscheinlichkeitsschwelle (*probable*-Kriterium)

IFRIC 23 etabliert das sogenannte *probable*-Kriterium als rückstellungsbegründend. Unsichere Steuerpositionen werden demzufolge nur dann bilanziell abgebildet, wenn die Anerkennung der Position durch die Finanzbehörden unwahrscheinlich ist (IFRIC 23.11).

► Beispiel 1 (Fortsetzung):

Die tatsächliche Steuerfestsetzung und die damit festgelegte Ertragssteuerschuld i.H.v. 12 GE führt zu einer Nachzahlung i.H.v. 6 GE, die auf einer Erhöhung der Steuerschuld i.H.v. 2 GE (ggü. geschätzten 10 GE) beruht. Ein Steuererstattungsanspruch (IAS 12.12) wird aktiviert, weil die Wahrscheinlichkeitsschwelle geringer ist als nach IAS 37 und damit eine Anerkennung der Steuerposition weniger restriktiv zu beurteilen ist. Bezöge sich das vorliegende Beispiel auf einen Umsatzsteuersachverhalt, würde allerdings weiterhin IAS 37 zur Beurteilung der Aktivierbarkeit der Steuererstattung herangezogen - der Anspruch müsste, um ihn aktivieren zu dürfen, *virtually certain* sein.

Sollte die Steuerbehörde eine risikobehaftete Steuerposition nicht anerkennen, zeitigt dies Auswirkungen auf die Bilanzierung latenter Steuern (bei Änderung der Steuerposition), da eine Anpassung der Position notwendig wird. Hierdurch kann es zu kompensatorischen Effekten kommen.

...bezogen auf die Bewertung der unsicheren Steuerposition

Die Bewertung unsicherer Steuerpositionen liegt im Ermessen des Bilanzierenden, wobei dieser entweder den wahrscheinlichen (Erwartungswert) oder den wahrscheinlichsten Wert (binäre Verteilung der Wahrscheinlichkeit) ansetzen darf, je nach dem, welche Methode eine höhere Prognosegenauigkeit erreicht (IFRIC 23.11). Damit weicht IFRIC 23 von dem US-amerikanischen FIN 48 ab, welcher den Betrag berücksichtigt, der kumuliert über 50% Wahrscheinlichkeit erreicht.

► Beispiel 2:

Unternehmen B hat eine unsichere Steuerposition, die wahrscheinlich nicht von den Finanzbehörden anerkannt wird. Folgende Werte ergeben sich unter Beachtung von FIN 48:

Szenario	p	Delta	Ergebnis	Kumuliertes p	FIN 48
1	15%	+ 250	37,5	15%	
2	25%	+ 400	100	40%	
3	40%	+ 600	240	80%	600
4	20%	+ 850	170	100%	
			547,5		600

► Schlussbemerkung

IFRIC 23 ist verpflichtend erstmals für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist unter Vorbehalt eines noch ausstehenden *endorsements* zulässig. Der *scope in* einer unsicheren Ertragssteuerposition unter die Regelungen des IAS 12 ist aus Konsistenzgesichtspunkten zu begrüßen. Konzeptionell lässt sich ein Auseinanderfallen der Behandlung verschiedener Steuerarten allerdings, wegen der asymmetrischen Ansatzvoraussetzungen des IAS 37 unter Beachtung der Aktivierungshürde als *virtually certain*, kaum begründen.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Änderung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zu den Angabepflichten des IFRS 7 zu Finanzinstrumenten (IDW RS HFA 24)



M. Sc. Stephan Schoppengerd
stephan.schoppengerd@bdo.de

Die Änderungsfassung des IDW RS HFA 24 wurde am 10. September 2017 in Heft 9/2017, S. 1075 ff. der Zeitschrift IDW Life veröffentlicht. Durch die neue Fassung der Verlautbarung wird die bisherige Fassung vom 27. November 2009 redaktionell geändert bzw. auf den neuen Stand vom 10. Juli 2017 aktualisiert. Reine Wiedergaben von Standardregelungen sind entfallen und neue Rechnungslegungsauslegungen sind nicht Gegenstand des Updates. Hierfür ist die IFRS-Modulverlautbarung (IDW RS HFA 50)²⁸ vorgesehen. Alle Ausführungen stehen unter dem Vorbehalt, dass zwischenzeitlich durch das IASB und das IFRS Interpretations Committee keine abweichende Auffassung geäußert wird.

Anwendungsbereich

IFRS 7 ist von allen Unternehmen auf alle Arten von Finanzinstrumenten anzuwenden, es sei denn, sie sind nach IFRS 7.3 explizit vom Anwendungsbereich des Standards ausgenommen. IDW RS HFA 24 erläutert in diesem Zusammenhang bestimmte Anwendungsfälle.

Bezüglich Planvermögen (IAS 19) bestehen demnach trotz ggf. vorhandener finanzieller Risiken keine zusätzlichen Angabepflichten nach IFRS 7.

In Bezug auf Leasingverhältnisse wird zwischen den beiden Bilanzierungsstandards für Leasingverhältnisse (IAS 17 und IFRS 16) unterschieden. Gem. IAS 17 ist ein Finanzierungs-Leasingverhältnis ein Finanzinstrument und daher im Anwendungsbereich von IFRS 7. Ein Operating-Leasingverhältnis nach IAS 17 fällt hingegen nur in den Anwendungsbereich von IFRS 7, soweit es sich um einzelne jeweils entstandene Zahlungsansprüche bzw. Zahlungsverpflichtungen handelt (IAS 32.AG9 a.F.). Gem. IFRS 16 ist im Gegensatz zu IAS 17 zwischen den beiden Perspektiven des Leasingnehmers und des Leasinggebers zu unterscheiden, um den Anwendungsbereich von IFRS 7 zu definieren. Aus Sicht des Leasinggebers sind Finanzierungs-Leasingverhältnisse immer im Anwendungsbereich von IFRS 7. Operating-Leasingverhältnisse sind außerhalb des Anwendungsbereichs von IFRS 7 (außer für einzelne jeweils entstandene Zahlungsansprüche gegenüber dem Leasingnehmer). Aus Sicht des Leasingnehmers fallen dagegen alle Leasingverbindlichkeiten (d.h. sowohl Finanzierungs- als auch Operating-Leasingverhältnisse) in den Anwendungsbereich von IFRS 7 (IFRS 16.BC51 ff.). Die betroffenen Forderungen und Verbindlichkeiten sind laut IDW RS HFA 24 im Regelfall als eigene Klasse nach IFRS 7.6 auszuweisen.

Ferner wird in IDW RS HFA 24 darauf hingewiesen, dass der Anwendungsbereich des IFRS 7 über den des IFRS 9 hinausgeht. Zu erfassen sind demnach insbesondere auch solche Kreditzusagen,

²⁸ Der IDW RS HFA 50 behandelt abgegrenzte Einzelfragen der IFRS-Rechnungslegung. Die Ausführungen zu den jeweiligen Einzelfragen folgen einem einheitlichen Schema („Modul“).

für die lediglich die Wertberichtigungs- und Abgangsregeln des IFRS 9 anzuwenden sind, und solche Kreditzusagen, die ausschließlich bei materiell nachteiligen Änderungen kündbar sind (vgl. IFRS 7.B10(d)).

Klassen von Finanzinstrumenten

Zur Sicherstellung der Aussagekraft der Angaben nach IFRS 7 hat ein Unternehmen Finanzinstrumente so in Klassen einzuordnen, dass diese die Art der geforderten Informationen und die Eigenschaften dieser Finanzinstrumente angemessen abbilden. Die Angaben müssen eine Überleitung zu den ausgewiesenen Bilanzposten ermöglichen (IFRS 7.6). Klassen i.S.v. IFRS 7.6 sind des Weiteren von den Kategorien gem. IFRS 9 zu unterscheiden. IDW RS HFA 24 stellt weiter heraus, dass bspw. Forderungen und Verbindlichkeiten aus Leasingverhältnissen als eigene Klasse deklariert werden sollten, da bei der Klassenbildung die besonderen Charakteristika der Finanzinstrumente berücksichtigt werden müssen. Als weiteren Punkt greift IDW RS HFA 24 auf, dass als Sicherungsinstrumente designierte derivative Finanzinstrumente als eigene Klasse zu behandeln sind, für die insbesondere die Angaben zum Fair Value und dem maximalen Kreditausfallrisiko in Betracht kommen.

Bedeutung von Finanzinstrumenten für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage

Die Buchwerte finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten sind für jede in IFRS 7.8 aufgeführte Kategorie gem. IFRS 9 entweder in der Bilanz auszuweisen oder im Anhang anzugeben. In Ausübung dieses Wahlrechts sind jedoch immer die bilanzbezogenen Mindestangabepflichten nach IAS 1 zu beachten. Dabei wird aufgrund der unterschiedlichen Bewertungsmaßstäbe eine Differenzierung zwischen im Rahmen des Hedge Accounting gesicherten und ungesicherten Geschäften empfohlen.

Für finanzielle Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten, die aufgrund der Ausübung der Fair Value Option erfolgswirksam zum Fair Value bewertet werden, thematisiert der Standard die diesbezüglichen Angaben gem. IFRS 7.9-11 wieder. IFRS 7.9 behandelt die Angaben für finanzielle Vermögenswerte und IFRS 7.10 und 7.10A für finanzielle Verbindlichkeiten. IFRS 7.11 enthält zusätzliche sonstige Angaben

- ▶ zur einer ausführlichen Beschreibung der Methoden, die ein Unternehmen anwendet, um den Vorschriften von IFRS 7.9(c), IFRS 7.10(a), IFRS 7.10A(a) und IFRS 9.5.7.7(a) nachzukommen,
- ▶ zu den Gründen für die Schlussfolgerung und den Faktoren, die das Unternehmen für relevant hält, wenn das Unternehmen

die Auffassung vertritt, dass die Angaben, die es zur Erfüllung der Vorschriften von IFRS 7.9(c), IFRS 7.10(a), IFRS 7.10A(a) und IFRS 9.5.7.7(a) in der Bilanz oder im Anhang gemacht hat, die durch das geänderte Ausfallrisiko bedingte Änderung des beizulegenden Zeitwerts des finanziellen Vermögenswertes oder der finanziellen Verbindlichkeit nicht glaubwürdig widerspiegeln,

- ▶ zu einer ausführlichen Beschreibung der Methodik, mit der bestimmt wird, ob die Darstellung der Auswirkungen von Änderungen des Ausfallrisikos einer Verbindlichkeit im sonstigen Ergebnis eine Rechnungslegungsanomalie im Gewinn oder Verlust verursachen oder vergrößern würde (siehe IFRS 9.5.7.7 f.). Wenn ein Unternehmen die Auswirkungen von Änderungen des Ausfallrisikos einer Verbindlichkeit im Gewinn oder Verlust zu erfassen hat (siehe IFRS 9.5.7.8), müssen die Angaben eine ausführliche Beschreibung der wirtschaftlichen Beziehung gem. IFRS 9.B5.7.6 beinhalten.

Hinsichtlich der in IFRS 7.9 (b) geforderten Angabe des Betrags, um den eingesetzte Kreditderivate oder ähnliche Instrumente das maximale Kreditausfallrisiko (gem. IFRS 7.9 (a)) senken, wird der Begriff des ähnlichen Instruments präzisiert. Demnach sind darunter Finanzgarantien und Kreditversicherungen zu fassen, nicht aber Pfandrechte und sonstige Sicherungsmaßnahmen, die nicht die Definition eines Finanzinstruments erfüllen.

Bezüglich der Angaben zu finanziellen Verbindlichkeiten gem. IFRS 7.10(a) und IFRS 7.10A(a) wird mit Verweis auf das Beispiel eines Pfandbriefes darauf hingewiesen, dass auf das asset-spezifische Kreditausfallrisiko, nicht aber auf die allgemeine Kreditwürdigkeit des Unternehmens, abzustellen ist.

In Bezug auf Sicherheiten hat ein Unternehmen gem. IFRS 7.14

- ▶ den Buchwert der finanziellen Vermögenswerte, die es als Sicherheit für Verbindlichkeiten oder Eventualverbindlichkeiten gestellt hat, einschließlich der gem. IFRS 9.3.2.23(a) reklassifizierten Beträge, und
- ▶ die Vertragsbedingungen für diese Besicherung

anzugeben. IDW RS HFA 24 weist an dieser Stelle darauf hin, dass sich die Angabepflicht sowohl auf Sicherheiten für eigene als auch für fremde Verbindlichkeiten und Eventualverbindlichkeiten

erstreckt, da in beiden Fällen ein Risiko der Inanspruchnahme für das Unternehmen besteht. Bezüglich der Angaben zu gehaltenen Sicherheiten i.S.v. IFRS 7.15 hält IDW RS HFA 24 trotz des Wortlauts des IFRS 7.15(b) eine sinnvolle Zusammenfassungen für zulässig (IFRS 7.B3).

Für zum Abschlussstichtag bilanzierte Darlehensverbindlichkeiten (*loans payable*) müssen nach IFRS 7.18 bestimmte Angaben im Zusammenhang mit Zahlungsverzögerungen bzw. -ausfällen (*defaults*) gemacht werden. IDW RS HFA 24 gibt an, dass die Angabepflichten von IFRS 7.18 sich nicht nur auf Vertragsverletzungen gem. IFRS 7.18 beziehen, sondern auf alle Vertragsverletzungen - z.B. Verletzungen von *covenants* - sofern sie den Darlehensgeber berechtigen, eine vorzeitige Rückzahlung zu fordern (IFRS 7.19).

In IFRS 7.20 sind die Angaben (wahlweise in der Gesamtergebnisrechnung oder im Anhang) für

- ▶ Nettogewinne oder- verluste,
- ▶ Gesamtzinsertrag/-aufwand und
- ▶ als Ertrag oder Aufwand erfasste Entgelte

geregelt. Laut IDW RS HFA 24 kommt für als Ertrag oder Aufwand erfasste finanzielle Vermögenswerten und finanzielle Verbindlichkeiten, die erfolgswirksam zum *Fair Value* bewertet werden, eine Verrechnung mit den Nettogewinnen oder -verlusten (IFRS 7.20(a)) oder eine Zuordnung zu den als Ertrag oder Aufwand erfassten Entgelten (IFRS 7.20(c)) in Frage.

Ausgenommen der Fälle, bei denen Angaben zum *Fair Value* nicht verlangt werden (IFRS 7.29), ist durch die Angabe der entsprechenden Werte für jede Klasse i.S.v. IFRS 7.6 ein Vergleich von *Fair Value* und Buchwert zu gewährleisten (IFRS 7.25). Diesbezüglich wird darauf hingewiesen, dass sich diese Angabepflicht bei begebenen Wandelanleihen lediglich auf die Fremdkapitalkomponente der Wandelanleihe erstreckt. Zusätzliche Angabepflichten zur Eigenkapitalkomponente können sich davon unbenommen nach IAS 1 ergeben.

Hinsichtlich der Vereinnahmung eines wegen fehlender Bewertbarkeit im Rahmen der Level 1 und 2 (gem. der Bewertungshierarchie des IFRS 13) abzugrenzenden Day-One-Ergebnisses gem. IFRS 9.B5.1.2A (b) wird vor dem Hintergrund betriebswirtschaftlicher Erwägungen empfohlen, die Amortisierung der Bewertungsdifferenzen bei zinstragenden Finanzinstrumenten unter Verwendung der Effektivzinsmethode vorzunehmen. Bei Eigenkapitalinstrumenten ist die Differenz demgegenüber erst mit dem Abgang des Eigenkapitalinstruments zu erfassen.

Art und Umfang der Risiken aus Finanzinstrumenten

Ein Unternehmen hat seine Angaben so zu gestalten, dass die Abschlussadressaten Art und Ausmaß der mit Finanzinstrumenten verbundenen Risiken, denen das Unternehmen zum Berichtstichtag ausgesetzt ist, beurteilen können (IFRS 7.31). Explizit nennt der Standard die folgenden Risikoarten, auf das sich in der Regel die quantitativen Angaben zu den Risiken beschränken:

- ▶ Ausfallrisiko (7.35A-7.38)
- ▶ Liquiditätsrisiko (7.39)
- ▶ Marktrisiko (IFRS 7.40-7.42).

Dabei wird das Währungsrisiko unter dem Marktrisiko subsummiert (vgl. IFRS 7, Appendix A) und erstreckt sich auch über konzerninterne monetäre Posten, soweit im Rahmen der Währungsumrechnung Gewinne oder Verluste resultieren, die im Rahmen der Konsolidierung nicht vollständig eliminiert werden.

Hinsichtlich des Liquiditätsrisikos wird darauf hingewiesen, dass im Fall von vorgenannten berichtspflichtigen Verstößen gegen Kreditvereinbarungen in wesentlichem Umfang bzw. bei starker Risikokonzentration das hieraus resultierende Liquiditätsrisiko anzugeben ist.

Laut IFRS 7.34(a) müssen für jede Art von Risiko den Personen in Schlüsselpositionen i.S.v. IAS 24 quantitative Angaben zur Verfügung (basierend auf internen Informationen) gestellt werden. Diese sollten sich im Rahmen des Risikomanagements wieder finden. Ist dies nicht der Fall, ist nach IDW RS HFA 24 wegen der dann anzunehmenden fehlenden Relevanz auch keine Verwendung der Informationen bei der externen Berichterstattung nötig. Darüber hinaus sind sinnvolle Zusammenfassungen der Informationen zwecks externer Berichterstattung für die Personen in Schlüsselpositionen zulässig, jedoch nicht eine Abänderung selbiger.

Ist ein Unternehmen in zwei unterschiedlichen Geschäftsfeldern tätig, können die Angaben nach IFRS 7.34(a) für beide Geschäftsfelder erforderlich sein. Angaben nach IFRS 7.34(b) dürfen, da nicht auf Informationen an Personen in Schlüsselpositionen abstellend, laut IDW RS HFA 24 auch in konsolidierter Form angegeben werden.

Zusätzliche quantitative Angaben im Fall ansonsten fehlender Repräsentativität der Angaben am Abschlussstichtag nach IFRS 7.35 sind nach IDW RS HFA 24 insbesondere für Unternehmen mit schwankendem (bspw. jahreszeitabhängig) Geschäftsverlauf relevant sowie bei Unternehmen, dessen Risiko sich durch einen Unternehmenserwerb im vierten Quartal wesentlich erhöht hat. Die Angabepflicht gilt auch, wenn das Risiko am

Abschlussstichtag für die kommenden Perioden ggf. als repräsentativ angesehen werden kann.

Zum Liquiditätsrisiko sind nach IFRS 7.39 folgende Angaben zu machen:

- a) eine Analyse der vertraglichen Fälligkeiten (Fälligkeitsanalyse) für nicht derivative finanzielle Verbindlichkeiten (einschließlich bereits zugesagter finanzieller Garantien), die die verbleibenden vertraglichen Restlaufzeiten darstellt,
- b) eine Fälligkeitsanalyse für derivative finanzielle Verbindlichkeiten. Bei derivativen finanziellen Verbindlichkeiten, bei denen die vertraglichen Restlaufzeiten für das Verständnis des für die Cashflows festgelegten Zeitbands (IFRS 7.B11B) wesentlich sind, muss diese Fälligkeitsanalyse die verbleibenden vertraglichen Restlaufzeiten enthalten,
- c) eine Beschreibung, wie das mit a) und b) verbundene Liquiditätsrisiko gesteuert wird.

Die Fälligkeitsanalyse und die damit verbundenen Restlaufzeitengliederung nach IFRS 7.39 sind im Standard selbst (IFRS 7.B11 ff.) detailliert beschrieben und für spezifische derivative und nicht derivative finanzielle Verbindlichkeiten näher erläutert. IDW RS HFA 24 greift diese auf und gibt einen Leitfaden der Angabepflichten für die einzelnen derivativen und nicht derivativen finanziellen Verbindlichkeiten vor, auf den aufgrund der Komplexität der Angaben an dieser Stelle ausdrücklich verwiesen sei.

Hinsichtlich der Angaben gem. IFRS 7.39 (b) wird dabei unter Anderem klargestellt, dass sich die Angabepflicht auch auf Sicherungsinstrumente erstreckt, die nicht in das Hedge-Accounting einbezogen sind. Demgegenüber kann für Zwecke der Angaben gem. IFRS 7.39 (b) zu Handelszwecken kontrahierte derivative finanzielle Verbindlichkeiten angenommen werden, dass diese nicht zwingend für das Verständnis des zeitlichen Ablaufs der vertraglichen Cashflows sind. Anzugeben sind die erwarteten undiskontierten Cashflows. Für unsichere Zahlungen (z.B. im Fall variabler Verzinsung) wird die Verwendung von Terminzinsen empfohlen bzw. die Verwendung von Spotzinsen nur dann für zulässig erachtet, falls keine wesentlichen Abweichungen zum Terminmarkt bestehen. Bei amerikanischen Optionen ist auf den frühest möglichen Ausübungszeitpunkt abzustellen (IFRS 7.B11C (a)). Sind die Optionen zum Reporting-Stichtag aus dem Geld, besteht keine Angabepflicht. Vor dem Hintergrund des aktuellen Zinsniveaus dürfte es dabei unserer Auffassung nach in der Regel grds. vertretbar sein, bei der Beurteilung, ob eine Option

im Geld ist, auf den aktuellen Spotkurs abzustellen.

Ferner wird auf die zusätzlichen Angaben gem. IFRS 7.34 (a) im Falle einer Steuerung des Liquiditätsrisikos nach erwarteten (anstatt vertraglichen) Zahlungszeitpunkten hingewiesen, bei denen auch solche Cashflows zu berücksichtigen sind, die für das Verständnis der Fälligkeitsanalyse gem. IFRS 7.39 (b) nicht zwingend notwendig sind.

In Bezug auf Marktrisiken fordert IFRS 7.40 Angaben bzgl. Sensitivitätsanalysen (für alle Finanzinstrumente und jede Art von Marktrisiken), deren Methodik und etwaige Änderungen dieser Methodik (falls diese sich im Vergleich zur letzten Berichtsperiode verändert hat). Falls ein Unternehmen jedoch eine Sensitivitätsanalyse, wie eine *Value-at-Risk*-Analyse erstellt, die die gegenseitigen Abhängigkeiten zwischen den Risikoparametern (z.B. Zins- und den Währungsrisiken) widerspiegelt, und diese zur Steuerung der finanziellen Risiken benutzt, kann es diese Sensitivitätsanalyse (mit abgeänderten Angabepflichten gem. IFRS 7.41) anstelle der in IFRS 7.40 genannten Analyse verwenden. Der Grundsatz der Stetigkeit ist dabei zu beachten. Bei der Verwendung eines *Value-at-Risk*-Modells oder eines anderen in IFRS 7.41 beschriebenen Verfahrens sind sowohl die Angaben nach IFRS 7.40(b) und IFRS 7.40(c) als auch die Angaben nach IFRS 7.41(a) und IFRS 7.41(b) zu machen. Die Angabepflichten nach IFRS 7.40 f. erstrecken sich laut IDW RS HFA 24 auch auf Finanzinstrumente innerhalb von Sicherungsbeziehungen. Obwohl sich die Risiken von Grundgeschäft und Sicherungsgeschäft zum Großteil kompensieren, ergeben sich im Zeitverlauf Abweichungen bei der Bewertung von Grund- und Sicherungsgeschäft, welche erfolgswirksam in der GuV verbucht werden müssen; der ineffektive Teil der Sicherungsbeziehung. Zusätzlich zeigt IDW RS HFA 24 eine Vorgehensweise auf, wie IFRS 7.40 f. bei Devisentermingeschäften angewendet werden kann. Soweit das Zinsrisiko unwesentlich ist, dürfen die Devisentermingeschäfte lediglich im Rahmen der Darstellung des Währungsrisikos erfasst werden.

Aufgrund der bevorstehenden (weitgehenden) Ablösung von IAS 11, IAS 18 und IAS 39 durch IFRS 15 und IFRS 9 zum 1. Januar 2018 wurden die Ausführungen zu IAS 11, IAS 18 und IAS 39 im Wesentlichen gestrichen oder an die entsprechende Neuregelung angepasst. Für die Übergangszeit gelten die Ausführungen in der vorherigen Fassung von IDW RS HFA 24 zu den bisherigen Standardregelungen weiter.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

IDW RS HFA 50: Modul IAS 19 - M2 verabschiedet



WP StB Dr. Niels Henckel
niels.henckel@bdo.de

Der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (HFA) hat am 9. Juni 2017 einen Entwurf des zweiten Moduls zu IAS 19 der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: IFRS-Modulverlautbarung (IDW RS HFA 50) veröffentlicht. Das Modul „IAS 19 - M2“ wurde in Heft 7/2017, S. 835 f. der Zeitschrift IDW Life abgedruckt und steht außerdem bis zur endgültigen Verabschiedung auf der Website des IDW (www.idw.de) unter der Rubrik Verlautbarungen zum Download zur Verfügung.

Dieses Modul thematisiert die Übertragung nicht-finanzieller Vermögenswerte (wie bspw. Sachanlagen) auf einen Fonds i.S.d. IAS 19.8 mit anschließender Überlassung durch den Fonds zur Nutzung durch den Bilanzierenden. Fraglich ist, ob solche übertragenen und zur Nutzung zurück überlassenen Vermögenswerte Planvermögen darstellen können.

IAS 19 regelt die Folgen dieser Nutzungsüberlassung nicht explizit. Bisher sah IDW RS HFA 2, Tz. 87 die analoge Anwendung der Regelungen zu Sale-and-Leaseback-Transaktionen des IAS 17 vor. Diskutiert wurde in diesem Zusammenhang daher, ob die Regelungen des IFRS 16, der spätestens für Geschäftsjahre ab dem 1. Januar

2019 IAS 17 ablöst, zum Sale-and-Leaseback ebenfalls analog anzuwenden sind.

Im o.g. Entwurf vertritt der HFA die Auffassung, dass bei der Beurteilung der Frage der Planvermögensseigenschaft (anders als in IFRS 16.99 für Sale-and-Leaseback vorgesehen) nicht zu prüfen sei, ob ein „Verkauf“ i.S.d. IFRS 15 vorliegt. Es sei nämlich auch für den Fall der Übertragung von Vermögenswerten auf einen Fonds mit anschließender Nutzungsüberlassung nicht erforderlich, dass ein Verkauf i.S.v. IFRS 15 vorliege. Vielmehr sei dies ausschließlich nach den Kriterien des IAS 19 zu beurteilen. So sei es insbes. erforderlich, dass das Leitungsorgan des Fonds satzungskonform über die Nutzungsüberlassung entschieden hatte und dass das Planvermögen weiterveräußert werden kann.

Der HFA hält allerdings IFRS 16.100 (a) zur anteiligen Aufdeckung stiller Reserven bei Sale-and-Leaseback-Transaktionen für analog anwendbar. Danach ist das Nutzungsrecht des Bilanzierenden in Höhe des anteiligen bisherigen Buchwerts des übertragenden Vermögenswerts zu bewerten. Stille Reserven sind nur insoweit aufzudecken und im Übertragungszeitpunkt erfolgswirksam zu vereinnahmen, als kein Nutzungsrecht vereinbart wird. Der o.g. Entwurf veranschaulicht dies anhand eines Zahlenbeispiels.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Entwurf eines DRSC Anwendungshinweises zu IFRS 2 - Anteilsbasierte Vergütung (DRSC E-AH 4)



WP StB CVA Hermann Kleinmanns
hermann.kleinmanns@bdo.de



Max Hohn
max.hohn@bdo.de

Der IFRS Fachausschuss des DRSC e.V. hat am 28. Juni 2017 den Entwurf eines Anwendungshinweises zu IFRS 2 Anteilsbasierte Vergütung veröffentlicht. Der Entwurf DRSC E-AH 4 bezieht sich auf die letzte Änderung des IFRS 2, die am 20. Juni 2016 vom IASB verabschiedet wurde. Gegenstand dieser Änderung an IFRS 2 sind Vergütungstransaktionen, bei denen Eigenkapitalinstrumente gewährt werden, von denen ein Teil zwecks Begleichung der Steuerschuld des Begünstigten einbehalten wird (*net settlement feature* / Nettoerfüllung). Die Änderung ist für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar

2018 beginnen, verpflichtend anzuwenden, eine vorzeitige Anwendung ist zulässig.

Nach der Veröffentlichung dieser Änderung von IFRS 2 im Juni 2016 hatte der IFRS Fachausschuss des DRSC festgestellt, dass die neuen Regelungen zur Bilanzierung von Nettoerfüllungsvereinbarungen den konkreten Fall von Kompensationszahlungen an Mitarbeiter infolge zu viel einbehaltenen Eigenkapitalinstrumente nicht hinreichend klar adressiert.

Mit dem nun veröffentlichten DRSC E-AH 4 „In Eigenkapitalinstrumenten erfüllte anteilsbasierte Mitarbeitervergütungen mit Nettoerfüllungsvereinbarungen: Bilanzierung von Kompensationszahlungen“ beabsichtigt der IFRS Fachausschuss, bilanzierenden Unternehmen eine Hilfestellung für die sachgerechte Anwendung des IFRS 2 in der geänderten Fassung zu geben.

Der Anwendungshinweis soll folgende Fragen beantworten:

- ▶ Zu welchem Zeitpunkt ist die separate Darstellung der Kompensationszahlung als bar erfüllte anteilsbasierte Vergütung erforderlich?

Nach DRSC E-AH 4 ist derjenige Teil der Vereinbarung, der in Eigenkapitalinstrumenten erfüllt wird, als „in Eigenkapitalinstrumenten erfüllte Vergütung“ und der in bar geleistete Teil (d.h. die Kompensationszahlung) als „in bar erfüllte anteilsbasierte Vergütung“ zu klassifizieren. Die bilanzielle Aufteilung der gesamten anteilsbasierten Vergütungstransaktion erfolgt zu jenem Zeitpunkt, an dem die Kompensationszahlung an den Mitarbeiter geleistet wird.

- ▶ Wie erfolgt die bilanzielle Abbildung?

Bei der separaten Bilanzierung der Kompensationszahlung werden die zu viel einbehaltenen Eigenkapitalinstrumente auf Basis des *grant date Fair Value* dem Eigenkapital entnommen, während die Verpflichtung zur Kompensationszahlung als Verbindlichkeit abgebildet wird. Jene Differenz zwischen dem Betrag der Verbindlichkeit und der Entnahme aus dem Eigenkapital, die der zuvor noch nicht erfassten *Fair Value*-Änderung

der Eigenkapitalinstrumente entspricht, wird schließlich erfolgswirksam durch eine Anpassungsbuchung nacherfasst.

Der IFRS Fachausschuss betont, dass DRSC E-AH 4 keine Interpretation darstellt, sondern deskriptiv und klarstellend die themenspezifischen Überlegungen des IASB / IFRS IC wiedergibt, die nicht in den Text des IFRS 2 übernommen wurden.

Am 11. August 2017 endete die Kommentierungsfrist zum Entwurf des DRSC Anwendungshinweises. Ausweislich der Internetseite des DRSC wurden zwei Stellungnahmen eingereicht, darunter eine Stellungnahme des Institutes der Wirtschaftsprüfer. Das IDW stimmt dem Entwurf grundsätzlich zu, empfiehlt jedoch u.a. eine weitergehende Präzisierung der Ausführungen für den deutschen Rechtsraum.

Nach derzeitigem Kenntnisstand ist davon auszugehen, dass der Anwendungshinweis vom IFRS Fachausschuss im zweiten Halbjahr 2017 verabschiedet wird.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

PRÜFUNG

IDW veröffentlicht geänderte Formulierungsbeispiele für den neuen Bestätigungsvermerk



WP StB Stefanie Skoluda
stefanie.skoluda@bdo.de

In der letzten Ausgabe des Newsletters [RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG \(Ausgabe 2/2017, S. 3\)](#) haben wir ausführlich über die grundlegenden Änderungen der Bestätigungsvermerke für die 2017-er Abschlüsse berichtet. Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) hatte zuvor eine Reihe von Standardentwürfen zum Bestätigungsvermerk verabschiedet, mit denen die im Rahmen des Auditor Reporting Projects vom IAASB verabschiedeten neuen bzw. geänderten International Standards on Auditing (ISA) sowie die Regelungen der EU-Abschlussprüferverordnung (Verordnung (EU) Nr. 537/2014) zum Bestätigungsvermerk bei Unternehmen von öffentlichem Interesse umgesetzt werden:

- IDW EPS 400 n.F., Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks,
- IDW EPS 401, Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk,
- IDW EPS 405, Modifizierungen des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk und
- IDW EPS 406, Hinweise im Bestätigungsvermerk.

Die gesamte sog. IDW PS 400er-Reihe soll Ende November vom HFA verabschiedet und im Dezember 2017 veröffentlicht werden.

Das IDW hat nun am 26. September 2017 darüber informiert, dass sich der Hauptfachausschuss anders als in IDW EPS 400 n.F. vorgesehen für eine Zusammenfassung der Prüfungsurteile sowie der Beschreibung der Verantwortlichkeiten zum Abschluss und Lagebericht im Bestätigungsvermerk ausgesprochen hat. Grundlage für diese Entscheidung war, dass der Abschluss und der Lagebericht sowie die Prüfung beider Berichtsinstrumente in der Wahrnehmung der Adressaten in einem engen Zusammenhang stehen. Darüber hinaus führt eine Zusammenfassung der Prüfungsurteile zu einer deutlichen Verkürzung der Bestätigungsvermerke.

Auf der Internetseite des IDW stehen zwei Formulierungsbeispiele zum Download zur Verfügung, die den Inhalt und die Struktur des künftigen Bestätigungsvermerks illustrieren:

- Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk bei einem nach HGB aufgestellten Jahresabschluss und Lagebericht eines Unternehmens, das kein

Unternehmen von öffentlichem Interesse (Nicht-PIE) ist und

- Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk bei einem IFRS-Konzernabschluss und einem HGB-Konzernlagebericht eines Unternehmens von öffentlichem Interesse (PIE).

Die Beispiele berücksichtigen bereits die nachfolgenden für Oktober 2017 angekündigten Standardentwürfe:

- IDW EPS 270 n.F. zur Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung sowie
- ISA 720 (Revised) E-DE zu den Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen, die zusammen mit dem Abschluss und Lagebericht veröffentlicht werden und sehen den folgenden, geänderten Grundaufbau für den Bestätigungsvermerk vor (Bestandteile, die nur PIE betreffen sind rot gekennzeichnet):

Bestätigungsvermerk des unabhängigen Abschlussprüfers
Empfänger
Vermerk über die Prüfung des Jahresabschlusses <u>und des Lageberichts</u>
<p>Prüfungsurteile</p> <p>Grundlage für die Prüfungsurteile</p> <p>Besonders wichtige Prüfungssachverhalte in der Prüfung des Jahresabschlusses</p> <p>Sonstige Informationen</p> <p>Verantwortung des gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsorgans für den Jahresabschluss und den Lagebericht</p> <p>Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts</p>
Sonstige gesetzliche und andere rechtliche Anforderungen
<p>Vermerk über die Prüfung des Lageberichts</p> <p>Prüfungsurteil zum Lagebericht</p> <p>Grundlage für das Prüfungsurteil zum Lagebericht</p> <p>Verantwortung des gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsorgans für den Lagebericht</p> <p>Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Lageberichts</p> <p>Übrige Angaben gemäß Artikel 10 EU-APrVO</p>
Nennung des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers
Ort der Niederlassung des Prüfers
Datum und Unterzeichnung

Die beiden veröffentlichten Muster der Bestätigungsvermerke stellen zudem dar, wie der Abschlussprüfer im Bestätigungsvermerk über inhaltlich nicht geprüfte Lageberichtsangaben, die zutreffend als „ungeprüft“ gekennzeichnet und von den inhaltlich geprüften Lageberichtsangaben abgegrenzt sind, berichtet. Es besteht die Möglichkeit, die nicht geprüften Lageberichtsangaben im Abschnitt „Prüfungsurteil“ unmittelbar darzustellen (wie beispielhaft im Muster für Nicht-PIE dargestellt) oder eine Anlage zum Bestätigungsvermerk zu erstellen, in der die inhaltlich nicht geprüften Bestandteile des Lageberichts wie bspw. eine im Lagebericht enthaltene nichtfinanzielle Erklärung und oder eine im Lagebericht enthaltene Erklärung zur Unternehmensführung sowie inhaltlich nicht geprüfte, vom Gesetz nicht vorgesehene lageberichts fremde Angaben aufgeführt sind.

Anders als ursprünglich geplant, wird die endgültige Fassung von IDW PS 400 n.F. nun erst ein Jahr später verpflichtend anzuwenden sein. Die verpflichtende Erstanwendung ist für die ab dem Jahr 2019 zu erteilenden Bestätigungsvermerke (bei kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr für Prüfungen der Abschlüsse zum 31.12.2018) vorgesehen. Eine vorzeitige Anwendung ist jedoch zulässig.

Während des Übergangszeitraums ist für die Abschlussprüfung von Unternehmen, die nicht Unternehmen von öffentlichem Interesse sind, auch eine Anwendung des bisherigen IDW PS 400 (Stand: 28. November 2014) möglich mit entsprechender Anpassung um die durch das BilRUG neu gefasste Regelung in § 322 Abs. 6 Satz 1 HGB. Bei

Unternehmen mit kalendergleichem Geschäftsjahr betrifft dies die Bestätigungsvermerke zum 31.12.2017. Aufbau und Struktur dieser Bestätigungsvermerke wäre dann gleich mit den zum 31.12.2016 erteilten Bestätigungsvermerken.

Bei Unternehmen von öffentlichem Interesse müssen die Bestätigungsvermerke für Prüfungen von Geschäftsjahren, die nach dem 16. Juni 2016 beginnen, zwingend die Angaben nach Art. 10 der EU-APrVO beinhalten. Die Erteilung eines Bestätigungsvermerks in Anwendung des bisherigen IDW PS 400 ist daher nicht zulässig. Bis zum Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung des IDW PS 400 n.F. dürfen die Bestätigungsvermerke von PIE entweder nach dem neuen IDW PS 400 n.F. oder alternativ auch unter Zugrundelegung des Standardentwurfs IDW EPS 400 n.F. erteilt werden.

Die Verwendung der Bestätigungsvermerke gemäß IDW PS 400 n.F. setzt voraus, dass der Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW EPS 270 n.F.) und der Entwurf einer deutschen Fassung des International Standard on Auditing 720 (Revised): Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen (ISA 720 (Revised) E-DE) bereits für die zugrunde liegende Prüfung vorzeitig angewendet werden.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

IDW PS 983 zur Prüfung des Internen Revisionssystems verabschiedet



StB Georg Fabian Greifelt
georg.greifelt@bdo.de

Der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (HFA) hat am 3. März 2017 den IDW Prüfungsstandard „Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Internen Revisionssystemen“ (IDW PS 983) verabschiedet.²⁹ Dieser Standard wurde vom IDW gemeinschaftlich mit dem Deutschen Institut für Interne Revision e. V. (DIIR) erarbeitet und ist inhaltlich weitestgehend gleichlautend mit dem DIIR Revisionsstandard Nr. 3 „Prüfung von Internen Revisionssystemen“.

Eine Beurteilung des Internen Revisionssystems erfolgt gem. IDW PS 983 verpflichtend anhand der Regelungen der verbindlichen Elemente der

Internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision (IPPF). Eine Beurteilung des Internen Revisionssystems unter Anwendung des bestehenden DIIR Kriterienkatalogs wird als sachgerecht erachtet. Der DIIR Kriterienkatalog aus dem DIIR Revisionsstandard Nr. 3 wurde geringfügig angepasst und um zwei zusätzliche Kriterien ergänzt.

Für Unternehmen von öffentlichem Interesse (sog. *Public Interest Entities* - PIE) bedarf es einer Beurteilung, ob der Wirtschaftsprüfer neben der Abschlussprüfung auch eine Prüfung des Internen Revisionssystems nach diesem IDW Prüfungsstandard durchführen darf. Hierzu sind Art. 5 Abs. 1 Satz 2 Buchst. h EU-Abschlussprüferverordnung (EU-VO) sowie Punkt 3.10 des IDW Positionspapiers zu Nichtprüfungsleistungen des

²⁹ Zum Entwurf IDW PS 983 wird auf den Beitrag von Christoph Wunsch und Markus Brinkmann in der Ausgabe 3/2016,

S. 20, des Newsletters RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG verwiesen.

Abschlussprüfers (IDW Positionspapier) zu beachten.

Mit dem IDW PS 983 liegt nun eine Vergleichbarkeit zu den weiteren Prüfungen der Corporate Governance Systeme aus dem IDW Prüfungsstan-

dard PS 980 (Prüfung von Compliance Management Systemen), dem IDW PS 981 (Prüfung von Risikomanagementsystemen) und dem IDW PS 982 (Prüfung von Internen Kontrollsystemen) vor.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

Überarbeiteter Prüfungshinweis zur Prüfung von Pro-Forma-Finanzinformationen



WP StB Stefanie Skoluda
stefanie.skoluda@bdo.de

Der IDW Prüfungshinweis: Prüfung von Pro-Forma-Finanzinformationen (IDW PH 9.960.1) wurde vor dem Hintergrund des geänderten Artikels 4a der Verordnung (EG) Nr. 809/2004 (EU-Prospektverordnung) sowie aufgrund von Änderungen in der Aufsichtspraxis und bei der Prüfung von Pro-Forma-Finanzinformationen überarbeitet.

Pro-Forma-Finanzinformationen dienen zur Darstellung von hypothetischen Auswirkungen einer Unternehmenstransaktion auf die historischen Finanzinformationen eines Unternehmens. Werden Pro-Forma-Finanzinformationen aufgrund der EU-Prospektverordnung in einem Prospekt veröffentlicht, sind diese prüfungspflichtig. Der IDW Prüfungshinweis PH 9.960.1 kommt sowohl bei der freiwilligen Prüfung von Pro-Forma-Finanzinformationen, als auch bei der Prüfung aufgrund der besonderen Anforderungen der EU-Prospektverordnung zur Anwendung.

Als Ergebnis einer solchen Prüfung gibt der Wirtschaftsprüfer ein Urteil darüber ab, ob

- ▶ die Erstellung der Pro-Forma-Finanzinformationen in Übereinstimmung mit den in den Pro-Forma-Erläuterungen dargestellten Grundlagen erfolgt ist (dies beinhaltet insb. die Prüfung der Pro-Forma-Anpassungen sowie der rechnerischen Richtigkeit der Ableitung der Pro-Forma-Finanzinformationen);
- ▶ die Pro-Forma-Finanzinformationen im Einklang mit den Rechnungslegungsgrundsätzen und -methoden des erstellenden Unternehmens stehen.

Die nun an dem Prüfungshinweis des IDW vorgenommenen Änderungen betreffen neben Ergänzungen zu den Voraussetzungen für die Auftragsannahme, Klarstellungen zur Prüfungsdurchführung sowie Ergänzungen zur Vollständigkeitserklärung der gesetzlichen Vertreter vor allem Ausführungen zur Angemessenheit der Ausgangszahlen.

Die Prüfung oder prüferische Durchsicht der Ausgangszahlen ist nicht Gegenstand der Prüfung von Pro-Forma-Finanzinformationen. Gleiches gilt für die ggf. erforderliche Anpassung der historischen Finanzinformationen des erworbenen oder zu erwerbenden Tochterunternehmens, Teilkonzerns oder Unternehmensteils an die Rechnungslegungsgrundsätze sowie die Ausweis-, Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden des erwerbenden Unternehmens. Der Wirtschaftsprüfer hat sich jedoch davon zu überzeugen, dass die Ausgangszahlen für die Erstellung der Pro-Forma-Finanzinformationen geeignet sind, auch wenn er hierüber kein Prüfungsurteil abzugeben hat. In der überarbeiteten Fassung des IDW PH 9.960.1 wird nun klargestellt, welche Prüfungshandlungen durch den Wirtschaftsprüfer vorgenommen werden müssen, wenn die Ausgangszahlen (z.B. Jahres-, Konzern- oder Zwischenabschlüsse) der Pro-Forma-Finanzinformationen nicht durch einen Wirtschaftsprüfer geprüft wurden, und welche Prüfungshandlungen hinsichtlich der Überleitung der Ausgangszahlen der erworbenen oder zu erwerbenden Einheit auf die Rechnungslegungsgrundsätze des die Pro-Forma-Informationen erstellenden Unternehmens durchzuführen sind.

[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)

HAMBURG (ZENTRALE)

Fuhlentwiete 12
20355 Hamburg
Telefon: +49 40 30293-0
Telefax: +49 40 337691
hamburg@bdo.de

BERLIN

Katharina-Heinroth-Ufer 1
10787 Berlin
Telefon: +49 30 885722-0
Telefax: +49 30 8838299
berlin@bdo.de

BIELEFELD

Viktoriastraße 16-20
33602 Bielefeld
Telefon: +49 521 52084-0
Telefax: +49 521 52084-84
bielefeld@bdo.de

BONN

Godesberger Allee 119
53175 Bonn
Telefon: +49 228 9849-0
Telefax: +49 228 9849-450
bonn@bdo.de

BREMEN

Bürgermeister-Smidt-Straße 128
28195 Bremen
Telefon: +49 421 59847-0
Telefax: +49 421 59847-75
bremen@bdo.de

BREMERHAVEN

Grashoffstraße 7
27570 Bremerhaven
Telefon: +49 471 8993-0
Telefax: +49 471 8993-76
bremerhaven@bdo.de

CHEMNITZ

Sophienstraße 7
09130 Chemnitz
Telefon: +49 371 4348-0
Telefax: +49 371 4348-300
chemnitz@bdo.de

DORTMUND

Stockholmer Allee 32b
44269 Dortmund
Telefon: +49 231 419040
Telefax: +49 231 4190418
dortmund@bdo.de

DRESDEN

Am Waldschlößchen 2
01099 Dresden
Telefon: +49 351 86691-0
Telefax: +49 351 86691-55
dresden@bdo.de

DÜSSELDORF

Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-0
Telefax: +49 211 1371-120
duesseldorf@bdo.de

ERFURT

Arnstädter Straße 28
99096 Erfurt
Telefon: +49 361 3487-0
Telefax: +49 361 3487-19
erfurt@bdo.de

ESSEN

Max-Keith-Straße 66
45136 Essen
Telefon: +49 201 87215-0
Telefax: +49 201 87215-800
essen@bdo.de

FLensburg

Am Sender 3
24943 Flensburg
Telefon: +49 461 90901-0
Telefax: +49 461 90901-1
flensburg@bdo.de

FRANKFURT/MAIN

Hanauer Landstraße 115
60314 Frankfurt am Main
Telefon: +49 69 95941-0
Telefax: +49 69 95941-111
frankfurt@bdo.de

FREIBURG I. BR.

Bismarckallee 9
79098 Freiburg i Br.
Telefon: +49 761 28281-0
Telefax: +49 761 28281-55
freiburg@bdo.de

HANNOVER

Landschaftstraße 2
30159 Hannover
Telefon: +49 511 33802-0
Telefax: +49 511 33802-40
hannover@bdo.de

KASSEL

Theaterstraße 6
34117 Kassel
Telefon: +49 561 70767-0
Telefax: +49 561 70767-11
kassel@bdo.de

KIEL

Dahlmannstraße 1-3
24103 Kiel
Telefon: +49 431 51960-0
Telefax: +49 431 51960-40
kiel@bdo.de

KÖLN

Im Zollhafen 22
50678 Köln
Telefon: +49 221 97357-0
Telefax: +49 221 7390395
koeln@bdo.de

LEIPZIG

Großer Brockhaus 5
04103 Leipzig
Telefon: +49 341 9926600
Telefax: +49 341 9926699
leipzig@bdo.de

LÜBECK

Kohlmarkt 7-15
23552 Lübeck
Telefon: +49 451 70281-0
Telefax: +49 451 70281-49
luebeck@bdo.de

MÜNCHEN

Landaubogen 10
81373 München
Telefon: +49 89 76906-0
Telefax: +49 89 76906-144
muenchen@bdo.de

OLDENBURG

Moslestraße 3
26122 Oldenburg
Telefon: +49 441 98050-0
Telefax: +49 441 98050-180
kontakt@bdo-arbicon.de

ROSTOCK

Freiligrathstraße 11
18055 Rostock
Telefon: +49 381 493028-0
Telefax: +49 381 493028-28
rostock@bdo.de

STUTTGART

Augustenstraße 1
70178 Stuttgart
Telefon: +49 711 50530-0
Telefax: +49 711 50530-199
stuttgart@bdo.de

WIESBADEN

Gustav-Nachtigal-Straße 5
65189 Wiesbaden
Telefon: +49 611 99042-0
Telefax: +49 611 99042-99
wiesbaden@bdo.de

WELTWEIT

Brussels Worldwide Services BVBA
Brussels Airport
The Corporate Village, Elsinore Building
Leonardo Da Vincilaan 9 – 5/F
B-1935 Zaventem
Telefon: +32 2 778 01 00
Telefax: +32 2 771 56 56
www.bdointernational.com


BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen.

BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

Dieses Dokument wurde mit Sorgfalt erstellt, ist aber allgemein gehalten und kann daher nur als grobe Richtlinie gelten. Es ist somit nicht geeignet, konkreten Beratungsbedarf abzudecken, so dass Sie die hier enthaltenen Informationen nicht verwerten sollten, ohne zusätzlichen professionellen Rat einzuholen. Bitte wenden Sie sich an BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, um die hier erörterten Themen in Anbetracht Ihrer spezifischen Beratungssituation zu besprechen.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, deren Partner, Angestellte, Mitarbeiter und Vertreter übernehmen keinerlei Haftung oder Verantwortung für Schäden, die sich aus einem Handeln oder Unterlassen im Vertrauen auf die hier enthaltenen Informationen oder darauf gestützte Entscheidungen ergeben.

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Johann C. Lindenberg;
Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender)
WP StB RA Werner Jacob (stellv. Vorsitzender) • StB Frank Biermann • WP StB Andrea Bruckner • WP StB Klaus Eckmann • RA Parwáz Rafiqpoor • WP StB Manuel Rauffuss • WP StB Roland Schulz
Sitz der Gesellschaft: Hamburg; Amtsgericht Hamburg
HR B 1981



BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Georg-Glock-Str. 8
40474 Düsseldorf

Telefon: +49 211 1371-0
Telefax: +49 211 1371-120
zap@bdo.de

www.bdo.de

